



UFAM



UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS

FACULDADE DE TECNOLOGIA

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

MARIA DO SOCORRO DOS SANTOS MONTOIA ARRAIS

**Gestão de Custos nos serviços educacionais: Modelo de Controle Estratégico de
Custos nos Cursos de Especialização em uma Instituição de Ensino Superior
Privada**

MANAUS-AM

2019

MARIA DO SOCORRO DOS SANTOS MONTOIA ARRAIS

Gestão de Custos nos serviços educacionais: Modelo de Controle Estratégico de Custos nos Cursos de Especialização em uma Instituição de Ensino Superior Privada

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Amazonas como pré-requisito para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção.

Orientador: PROF. Ph.D.: MARCELO ALBUQUERQUE DE OLIVEIRA

MANAUS – AM

2019

Ficha Catalográfica

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

A773g Arrais, Maria do Socorro dos Santos Montoia
Gestão de Custos nos serviços educacionais: : Modelo de
Controle Estratégico de Custos nos Cursos de Especialização em
uma Instituição de Ensino Superior Privada / Maria do Socorro dos
Santos Montoia Arrais. 2019
71 f.: il. color; 31 cm.

Orientador: Marcelo Albuquerque de Oliveira
Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) -
Universidade Federal do Amazonas.

1. Custos. 2. Educação. 3. Gestão. 4. Resultado. I. Oliveira,
Marcelo Albuquerque de II. Universidade Federal do Amazonas III.
Título

MARIA DO SOCORRO DOS SANTOS MONTOIA ARRAIS

GESTÃO DE CUSTOS NOS SERVIÇOS EDUCACIONAIS: MODELO DE
CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS NOS CURSOS DE
ESPECIALIZAÇÃO EM UMA INSTITUIÇÃO
DE ENSINO SUPERIOR PRIVADA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Amazonas, como parte do requisito para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, área de concentração Gestão da Produção.

Aprovada em 21 de dezembro de 2019.

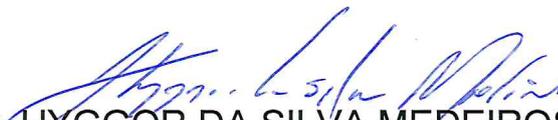
BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. MARCELO ALBUQUERQUE DE OLIVEIRA, Presidente.
Universidade Federal do Amazonas



Prof. Dr. DÉRCIO LUIZ REIS, Membro.
Universidade Federal do Amazonas



Prof. Dr. HYGGOR DA SILVA MEDEIROS, Membro.
Universidade La Salle

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, criador de todas as coisas, por ter colocado em meu caminho esta oportunidade.

Ao meu esposo Cicero, pelos ensinamentos, auxílio, palavras encorajadoras que foram primordiais durante todo o programa de Mestrado, mesmo diante das dificuldades e aos meus filhos Ana Karolina, Thyago, Ana Beatriz e meu genro João Antônio pela compreensão, apoio e ajuda de sempre.

Aos meus pais Montoia e Verônica, minhas irmãs Andreia e Patrícia por estarem sempre ao meu lado durante o curso e por toda a vida, me apoiando e me ajudando nos momentos mais fatigantes.

À colega Gúnia, que foi a pessoa mais provocadora para que eu tomasse a decisão de partir para este desafio.

Ao Dr. Neórico pela oportunidade e que sem ela não seria possível realizar esse sonho.

À Professora Ana Célia Galdino pelos ensinamentos preciosos, ajuda nos momentos de maiores dificuldades, pelas palavras de apoio e incentivo desde o início do programa.

Ao meu Orientador Prof. Ph.D.: Marcelo Albuquerque de Oliveira que acreditou no meu trabalho desde o projeto, mantendo sempre a mesma linha de pesquisa e por todas as orientações que contribuíram para o meu amadurecimento.

À minha chefe Francilene Santana pela compreensão, apoio e pelas palavras de força que diversas vezes me fizeram continuar.

Agradeço também a minha colega de trabalho e amiga, Sônia Costa pelas diversas vezes que se colocou disponível em me ajudar no entendimento de alguns assuntos durante a pesquisa.

Sem esquecer também da minha equipe de trabalho, Danilo Carvalho, Vanessa Gondim, Leandro Lima e Helen Veloso pela grandiosa compreensão.

Dedico este trabalho à Deus primeiramente e a minha família, meu marido e meus filhos, que me apoiaram, aos meus pais e minhas irmãs pelo incentivo.

RESUMO

O mercado educacional no Brasil tem se tornado muito competitivo, conforme o senso da educação superior 2019 – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira INEP (dados 2018), 88,20% das Instituições de Ensino Superior – IES, são particulares. Essas instituições devidamente credenciadas pelo Ministério da Educação – MEC, podem ofertar cursos de Especialização Lato Sensu. Conforme a Resolução nº 1, de 8 de abril de 2018, as Instituições de Ensino Superior - IES independem de autorização, reconhecimento e renovação do reconhecimento (o que lhes garante manter as características de flexibilidade, dinamicidade e agilidade), desde que oferecidos por instituições credenciadas. Para fazer a diferença no mercado, as IES devem oferecer serviços de qualidade que exige muito investimento tanto intelectual como financeiro. Diante dessa realidade os gestores precisam utilizar as ferramentas de controle para entender melhor o panorama geral entre os custos suas receitas, mas principalmente controlar seus custos, que para esse ramo de negócios, são muito altos. Os gestores precisam adotar métodos de gestão estratégica de custos, de forma que tenham condições de saber como sua empresa está diante de sua própria realidade, fazer comparações com outras empresas do mesmo setor, bem como ter subsídios suficientes para a tomada de decisões. Este trabalho, através de uma pesquisa da análise de dados em uma Instituição de Ensino Superior privadas que oferecem cursos de Especialização na modalidade Lato Sensu, situada na cidade de Porto Velho, busca, através de uma metodologia apropriada, demonstrar a importância da aplicação de métodos adequados de gestão de custos.

Palavras Chaves: Custos; Educação; Gestão; Resultado.

ABSTRACT

The educational market in Brazil has become very competitive, according to the sense of higher education 2019 - National Institute of Educational Studies and Research Anísio Teixeira INEP (data 2018), 88.20% of Higher Education Institutions - IES, are private. These institutions, duly accredited by the Ministry of Education - MEC, can offer Lato Sensu Specialization courses. According to Resolution No. 1, of April 8, 2018, Higher Education Institutions (HEIs) are independent of authorization, recognition and renewal of recognition (which guarantees them to maintain the characteristics of flexibility, dynamism and agility), as long as offered by accredited institutions. To make a difference in the market, HEIs must offer quality services that require a lot of investment, both intellectual and financial. Given this reality, managers need to use the control tools to better understand the general picture between their revenue costs, but mainly to control their costs, which for this line of business are very high. Managers need to adopt strategic cost management methods, so that they are able to know how their company is facing their own reality, make comparisons with other companies in the same sector, as well as have sufficient subsidies for decision making. This work, through a research of data analysis in a private Higher Education Institution that offer Specialization courses in the Lato Sensu modality, located in the city of Porto Velho, seeks, through an appropriate methodology, to demonstrate the importance of applying methods cost management.

Keywords - Costs; Education; Management; Result.

LISTA DE FIGURAS

Figura 3 - Estrutura da Metodologia	31
Figura 4 - Organograma Institucional focado na Gestão da Pós-Graduação	34
Figura 5 - Número de Cursos	35
Figura 6 - Número total de Alunos.....	35
Figura 7 - Média de Alunos por curso	36
Figura 8 - Evolução do Faturamento em relação ao faturamento total do período analisado.....	36
Figura 9 - Modelo de Planilha Orçamentária.....	38
Figura 10 - Processo de Lançamento de Notas Fiscais	43
Figura 11 - Processo de Solicitação, Autorização, Lançamento e alocação de Despesas e Centros de Custos.....	45
Figura 12 - Planilha Projeção – Orçamento	51
Figura 13 - Comparativo Orçado x Realizado	52
Figura 14 - Comparativo Orçado x Realizado Consolidado	53
Figura 15 - Avaliação Geral de Resultados.....	55
Figura 16 - Avaliação Geral de Resultados – Continuação.....	56
Figura 17 - Avaliação Geral de Resultados – Continuação.....	57

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Definições dos métodos de custeios - abc, absorção pleno e custeio variável.....	22
Tabela 2 - Relação de Centro de Custos - Cursos.....	39
Tabela 3 - Centro de Custo - Coordenação de Pós-Graduação.....	40
Tabela 4 - Rateio dos Custos e Despesas Fixas.....	60
Tabela 5 - Aplicação do Método de Custeio por Absorção Pleno	60
Tabela 6 - Comparativo do Custeio por Absorção Pleno e Custeio Variável	61

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC	Activity Based Costing (Custeio baseado em atividade)
D.R.E	Demonstração de Resultado do Exercício
EAD	Ensino a Distância
IES	Instituições de Ensino Superior
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
MB	Margem Bruta
MEC	Ministério da Educação
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SEMESP	Sindicato das Mantenedoras de Ensino Superior

SUMÁRIO

1	Introdução	13
1.1	Objetivos da Pesquisa	15
1.1.1	Objetivo Geral	15
1.1.2	Objetivos Específicos	15
1.2	Justificativa	15
1.3	Delimitação do Trabalho	17
1.4	Estrutura do trabalho	17
2	Revisão da Literatura	18
2.1	Importância na Gestão De Custos	18
2.2	Métodos de Custeio	21
2.3	Gestão de Custos nas Prestadoras de Serviços	23
2.4	Gestão de Custos nos Serviços Educacionais	25
3	Metodologia	28
3.1	Classificação da Pesquisa	28
3.2	Coleta dos Dados	28
3.3	Análise dos Resultados	30
3.4	Lócus da Pesquisa	30
3.5	Estrutura da Metodologia	30
4	Resultados e Análises	32
4.1	Análise do Processo praticado pela IES	32
4.2	Abordagem do Negócio de Pós-Graduação Lato Sensu	37
4.3	Mapeamento do processo de controles	39
4.4	Identificação das restrições nos processos utilizados pela IES	46
4.4.1	Informações	46
4.4.2	Alocação dos Custos/Despesas:	47
4.4.3	Planejamento para manutenção da Receita dos cursos	48
4.4.4	Despesas Fixas x Rateios	49
4.4.5	Dificuldade no Planejamento	49
4.4.6	Resultado da Análise das Restrições	49
4.5	Acompanhamento Orçamentário, Avaliação e comparação dos Modelos	50
4.5.1	Acompanhamento Orçamentário	50

4.5.2 Avaliação e comparação dos Modelos	58
4.5.3 Comparativo entre os Métodos de Custeio Variável e Custeio por Absorção Pleno	60
4. Impactos Acadêmico, Econômico e Social	61
5 Conclusão e Pesquisas futuras	62
Referências	64
APÊNDICE A – Questionário sobre o fluxo de lançamento e alocação de despesas no setor de Patrimônio	69
APÊNDICE B – Questionário sobre o fluxo de solicitação de gastos e definição orçamentária para início de cursos	70
APÊNDICE C – Questionário sobre a Visão da Instituição em relação a oferta de cursos, processo de liberação e acompanhamento de gastos.....	71
APÊNDICE D – Questionário sobre Visão Do Processo Acadêmico	72

1 Introdução

O mercado educacional no Brasil tem se tornado muito competitivo, segundo o Senso da Educação Superior 2019 – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP (dados 2018), 88,20% das Instituições de Ensino Superior – IES, são particulares, proporcionando com isso um leque de grandes oportunidades para a geração de lucro e crescimento com a oferta de melhores serviços e assim promover a recuperação de uma demanda reprimida devido à situação econômica dos últimos anos no Brasil, de acordo o levantamento feito pelo Portal Quero Bolsa (edição 2018).

Atualmente para ofertar cursos de especialização as Instituições de Ensino Superior - IES privadas só precisam estar em situação regular perante o Ministério da Educação – MEC, consonante as diretrizes estabelecidas na Resolução Nº 1, de 6 de Abril de 2018, deste Ministério e os cursos independem de autorização, reconhecimento e renovação de reconhecimento.

Verifica-se nos dias atuais uma grande concorrência no mercado educacional privado, segundo dados do – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP, 2018(dados 2017) e a diferença entre as Instituições de Ensino se dará na excelência dos serviços ofertados. Para oferecer serviços de qualidade as Instituições terão que dispender de altos investimentos e para isso será necessário adotar controles adequados de custos.

O aperfeiçoamento e a efetivação de sistemas que envolvem mensuração de gastos com pessoal, materiais, informações, equipamentos, energia e maiores entendimentos e habilidades dentro de uma linha de produção, vem de encontro com a prestação de serviços educacionais onde a análise do resultado destes serviços ainda é muito subjetiva.

Investir em excelência custa muito caro, como já foi frisado e apesar de ter uma característica particular na gestão de seus custos, as IES não podem ficar fora das regras do mercado. Um dos desafios no controle de custos no campo da Especialização Lato Sensu é a forma da oferta de cursos que são de curta e média duração.

No mercado altamente globalizado e competitivo e a crescente ascensão das Instituições de Ensino Superior – IES Privadas exigem controles eficiente e transparentes. Para que esses controles sejam válidos é necessário que a

contabilidade dê subsídios para tal, de modo a contribuir na tomada de decisões pelos gestores.

Para Reckziegel, Souza e Diehl (2007) e Souza, Lisboa e Rocha (2003), em muitas entidades o papel da contabilidade tem fracassado, pela falta de adaptação ao novo universo competitivo. Como resposta a tais anseios foram criadas uma vasta gama de procedimentos inovadores e o desenvolvimento de outros já existentes com o intuito de preencher as lacunas apontadas pelos profissionais e estudiosos da área contábil.

Em se tratando de controles, a contabilidade de custos se torna uma ferramenta indispensável para qualquer entidade empresarial. As instituições devem adotar critérios no controle de seus custos, o que não é tão simples no que se refere à serviços. Novaes (2015), afirma que na atividade de prestação de serviços, é muito comum não ter um critério adequado de controles de custos. A consequência dessa falta de controle são os recorrentes problemas que os administradores enfrentam nos momentos decisivos onde é necessário saber qual o Serviço é o mais rentável ou qual custo lhes escapa dentro do processo.

Kobs (2008) corrobora com o entendimento de que uma Instituição de Ensino Superior para se manter no mercado deve, de forma contínua aperfeiçoar seus serviços e procedimentos, adequando sua estrutura organizacional à realidade, principalmente em um cenário de concorrência, onde a gestão estratégica tornou-se uma ferramenta essencial para a sobrevivência das empresas em todos os ramos, Junior e Lopes (2015), destacam a inexistência de modelos e teorias administrativas prontas, que atendam às especificidades dessas Organizações Educacionais.

É importante destacar que fatores, como fracasso das empresas, podem ser evitados com o auxílio da contabilidade gerencial, sobretudo no que se refere à gestão de custos (GONÇALVES E LEAL, 2015).

Nessa direção, Gomide et al. (2017) citam que a apuração e o controle dos custos dentro de uma Instituição de Ensino Superior é muito apropriado para a aquisição de informações. Além da apuração e assistência no controle dos mesmos, permite o suporte na tomada de decisões, colaborando com o conhecimento da Entidade, estabelecendo uma regra comparativa entre outras entidades do mesmo seguimento.

Diante deste contexto, a questão norteadora desta pesquisa ficou definida em demonstrar a seguinte situação: Qual dentre os seguintes métodos: Custeio Baseado

em Atividade - ABC, Custeio por Absorção Pleno (RKW) e Custeio Variável seria o mais adequado para que a Instituição pesquisada, possa controlar seus custos e mensurar seus resultados no campo da especialização lato sensu?

Esta pesquisa apresenta um estudo de caso sobre a gestão de custos nos cursos de Especialização Lato Sensu em uma IES privada na cidade de Porto Velho, avaliando os controles e processos que geram suporte para eficiência da gestão, através de uma análise bibliográfica e aplicação dos métodos mais prováveis à aplicação em sua realidade e apontando qual desses métodos é o mais adequado para a Entidade, de forma que seja oferecido suporte para a tomada de decisões financeiras e econômicas, trabalhando eficiência da IES.

1.1 Objetivos da Pesquisa

1.1.1 Objetivo Geral

Avaliar o sistema utilizado de Gestão de Custos dos cursos de Especialização Lato Sensu de uma Instituição Privada de Ensino Superior na cidade de Porto Velho.

1.1.2 Objetivos Específicos

1. Mapear o processo de controle de custos/despesas na IES estudada;
2. Identificar as restrições nos processos utilizados pela IES;
3. Propor Melhorias no processo de controle de custos e indicar ferramentas para avaliação dos indicadores de gestão de custos;

1.2 Justificativa

Atualmente no Brasil as instituições de ensino superior privadas superam em grandes proporções as instituições públicas e aliado a isso a procura por profissionais altamente qualificados em empresas de pequeno a grande porte reforça a realidade de um mercado altamente competitivo e carente de profissionais qualificados.

A reflexão acerca da Gestão Estratégica de Custos em uma empresa é de extrema importância para a sua colocação e/ou manutenção no mercado, no campo educacional não é diferente, porém as instituições de ensino superior privadas não

têm a prática da adoção de controles dos seus custos voltados a mensuração dos gastos na produção dos serviços prestados, culminando com isso no fracasso ou em grandes dificuldades financeiras.

Há um outro fato muito comum nas IES, que é ter em sua característica de constituição ser empresas sem finalidade lucrativa e de acordo com o Censo INEP 2018 (dados 2017), elas comportam 48% do mercado educacional no Ensino Superior Privado no Brasil. Entretanto, mesmo com toda a relevância de participação no mercado, as mesmas não mantêm a prática de controlar adequadamente seus gastos.

A falta de controle de custos entre as IES privadas, é uma realidade cruel e esse problema se agrava ainda mais pois os métodos de gestão de custos utilizados atualmente foram criados para bens tangíveis. Diante deste fato as empresas prestadoras de serviços devem se preparar para esse novo cenário fazendo um profundo estudo de seu negócio, identificando suas particularidades para aplicação de métodos mais adequados. Neste contexto, as Instituições de Ensino Superior que, como prestadoras de serviços, também encontram a mesma dificuldade no controle e mensuração de seus custos como também na escolha do método mais adequado a ser aplicado.

O controle de custos adequado a realidade das Instituições proporciona mais transparência e transforma a visão das IES em relação ao seu passado, acompanha seu estado atual e planeja investimentos futuros com segurança.

Alguns autores reforçam a questão da falta de controles de custos adequados às IES privadas, porém o tema é pouco abordado. Vários fatores contribuem para este fato, como a dificuldade em adaptação de ferramentas de gestão às empresas prestadoras de serviços e a falta de conhecimento ou interesse por parte dos gestores administrativos das entidades educacionais.

Por um longo tempo estas tiveram uma demanda muito confortável, a concorrência reduzida e altos valores das mensalidades, geravam uma certa segurança. Após a crise econômica que assolou o país nos últimos anos, a redução dos financiamentos estudantis, o crescente números de Instituições presenciais e especialmente as de Ensino a Distância – EAD, o cenário mudou radicalmente, obrigando as Instituições a mudarem a postura diante do mercado.

1.3 Delimitação do Trabalho

Este trabalho está delimitado à avaliação do modelo de Gestão de Custos nos Serviços Educacionais em uma Instituição de Ensino Superior (IES), nos cursos de Pós-Graduação, na cidade de Porto Velho-Rondônia, no período de 2016 a 2018, bem como o método de rateio dos custos fixos da IES.

O presente estudo, na visão da contabilidade, limitou-se a tratar dos métodos: custeio baseado em atividade - ABC, Absorção Pleno (RKW) e Custeio Variável através da análise das despesas classificadas por centros de custos.

1.4 Estrutura do trabalho

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo apresenta a introdução da pesquisa. Em seguida são apresentados os pressupostos teóricos que nortearam a realização do estudo. No capítulo 3, apresenta-se o percurso metodológico utilizados na pesquisa empírica. Posteriormente são apresentados os resultados da pesquisa e as conclusões seguidas das referências.

2 Revisão da Literatura

A revisão da Literatura consiste na análise de outros trabalhos já publicados a respeito do assunto de forma a nortear a pesquisa dentro do que já foi e está sendo estudado. As fontes são diversas, com materiais cientificamente confiáveis tais como artigos, livros, enciclopédias, teses, mídias eletrônicas, entre outros.

2.1 Importância na Gestão De Custos

A Gestão de Custos é de extrema importância para qualquer entidade empresarial. Neste sentido, Martins (2018) é bastante objetivo ao afirmar que custo é o gasto necessário para fabricar os produtos da empresa, sendo este o gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Matz, Curry e Frank (1987, p. 40), entendem que os custos podem ser calculados sob diferentes condições, para diferentes propósitos, por pessoas diferentes. Várias são as áreas que se apropriam da terminologia de custos, causando dúvidas a respeito do seu conceito. Com isso a “Associação Americana de Contabilidade definiu custos: É a Antecipação, medida em termos monetários, incorrida, ou potencialmente a incorrer para atingir um objetivo específico. O termo custo, diz a comissão, é um termo genérico, de propósito amplamente definido, de forma a abranger todos os tipos de custos empregados por contadores e outros. Quando se usa o termo especificamente, ele é sempre modificado, com referência ao objetivo do custo, por descrições tais como: direto, primário, desconversão, indireto, fixo, variável, controlável, do produto, do período, misto, estimado, padrão, futuro, de substituição, de oportunidade, imputado, amortizado, diferencial e desembolsado. Cada modificação implica em um determinado atributo que é importante no cálculo e medição do custo. ”

Ribeiro (2012, p. 22) também concorda que o termo de Custos é muito amplo. Podendo ter uma representação específica para cada ramo de atividade. Diante dessa situação é comum conceitos distintos de custos, portando é recomendado analisar se tais conceitos estão em conformidade com o enfoque que estiver sendo trabalhado no momento, em termos básicos se o custo é industrial, comercial ou de prestação de serviços.

Os custos estão relacionados não só à conformidade das especificações, mas também às expectativas dos clientes, onde esses processos geram outros custos, pois deve ser trabalhado continuamente. Desta forma é necessário usar das análises para identificar os gargalos das operações e assim criar possibilidades de melhorias com foco (KAPLAN E NORTON, 2004, p.93).

Nesse contexto não há como implantar custos em uma entidade sem que se possua uma contabilidade de custos adequada. Viceconti e Neves (2013) e Crepaldi e Crepaldi (2018), descrevem que a contabilidade de custos possibilita a mensuração e a informação dos mesmos através de técnicas que informe à gestão o resultado da venda dos produtos ou da prestação dos serviços, analisando o cumprimento das metas previstas no planejamento orçamentário.

Reckziegel, Souza e Diehl (2007) e Souza, Lisboa e Rocha (2003), enfatizam que em algumas instituições a contabilidade não teve um bom desempenho talvez pela falta de adaptação ao novo universo competitivo. Porém em contrapartida da necessidade pela permanência no mercado foram criados vários outros procedimentos inovadores e o desenvolvimento de outros já existentes com o propósito de preencher esse espaço deixado pela falha de alguns profissionais da área contábil.

A gestão de custos nas Entidades oferece subsídios à tomada de decisões, orientando os gestores sobre qual a melhor maneira de enfrentar os desafios e que as informações advindas da contabilidade, são de grande relevância nos processos gerenciais (GONÇAVES e LEAL, 2015).

O foco atual de gestão estratégica de custos, em um mercado altamente competitivo, obriga as entidades a se sujeitarem as transformações dos métodos gerenciais, onde seja necessária a tomada de decisões adequadas. Para isso é importante medir o resultado e as informações de forma satisfatória. Esse processo é de responsabilidade de toda a organização, pois não se pode falar em gestão de custos sem o envolvimento de todas as áreas. Além das informações internas, as externas são de extrema importância. Conhecer o mercado, os preços praticados, clientes e fornecedores, legislação pertinente ao negócio, que influenciam diretamente na gestão e na elaboração do planejamento estratégico e tático-operacional da organização, são fundamentais para a sua sobrevivência (CARASTAN, 1999). Coelho e Callado (2019) compartilham da ideia e citam sobre a relevância do tema do controle dos custos, por ter este processo elevado potencial no poder de decisão nas

organizações. Completa que a Gestão Estratégica, com a abordagem de custos é um tema relevante devido ao seu potencial de produzir informações gerenciais úteis para a tomada de decisão. A gestão estratégica de custos é compreendida por sistemas de custeio e práticas diárias, que oferecem aos gestores subsídios para um melhor desempenho nas tarefas cotidianas das organizações.

Diante da necessidade de exercer um controle eficiente de custos, buscou-se desenvolver estratégias. Bruni e Famá (2019) explicam que a estratégia busca possibilitar a construção do futuro corporativo, estabelecendo metas e planos de longo prazo. Trazem o entendimento de que para alcançar seus propósitos, as empresas devem traçar um planejamento, definindo seus objetivos de forma clara, estabelecendo metas, políticas e planos de negócios que definam seus interesses no meio em que as mesmas operam ou pretendem operar e adotem alternativas de ações e sinalizações dos recursos necessários para atingir os objetivos propostos.

Para se manter uma boa gestão de custos é importante que a entidade conheça os métodos de custeio. Os custos possuem várias classificações. Basicamente são classificados em custos fixos e variáveis, diretos e indiretos.

Para Martins e Rocha (2015) os custos fixos normalmente se alteram quando o nível de produção também se altera, porém continua sendo fixo, não deixa de existir em função da alteração do volume do produto ou serviço, podendo ter seus limites estabelecidos em mínimo e máximo. São alguns exemplos: aluguel, energia elétrica, salários e encargos sociais. Já os custos variáveis são os que, dependendo da atividade em determinado volume de produção ou serviço, é afetado diretamente. Geralmente são matérias-primas.

Os mesmos autores, entendem que “Custos Variáveis são aqueles cujo montante é afetado de maneira direta pelo volume, dentro de determinado intervalo do nível de atividade. ”

Os custos diretos e indiretos têm as seguintes definições:

Custos diretos - São custos que podem ser facilmente identificados com os produtos ou serviços a que se referem, sendo que para tal não necessite de critérios de rateio. Normalmente, trata-se dos materiais diretos utilizados na produção do produto ou serviço, independentemente do método de custeio utilizado.

Custos indiretos - São custos ou despesas que não são facilmente identificados aos produtos ou serviços; normalmente esses custos são alocados por algum critério de rateio, direcionamento, ou são recuperados

pela ferramenta margem de contribuição defendida pelo custeio variável (FONTOURA, 2013, p. 22).

Na percepção de Santos e Raup (2017) a alta competitividade nos diversos seguimentos do mercado e o afastamento entre o administrador e o patrimônio empresarial tem exigido um modelo gerencial mais eficiente, que não se limite unicamente ao recolhimento de impostos. A gestão dos custos é imprescindível, contribuindo de forma direta na tomada de decisões.

2.2 Métodos de Custeio

Atualmente a gestão empresarial tem se tornado mais complicada. Os controles e as informações sobre custos têm obtido grande destaque nas corporações, sendo necessário dispendir boa parte da atenção por parte dos gestores, pois são com esses controles que dados setoriais das empresas são tratados, auxiliando na tomada de decisões (FONTOURA, 2013, p.8).

Para a apuração dos custos existem os métodos de custeio, que são forma de apuração dos custos dos produtos ou serviços nas instituições (CASTRO e SANTOS, 2012).

Martins (2018) define o método ABC, Absorção Pleno, Custeio Variável, demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1 - Definições dos métodos de custeios - abc, absorção pleno e custeio variável

MÉTODO	CONCEITO	PARTICULARIDADES
Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing)	É um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos	Aplicados aos custos indiretos por atividade
		Exige melhor alocação dos custos indiretos.
		Poderosa ferramenta na gestão de Custos.
		Permite uma visão mais ampla para fins gerencias e estratégicos.
Custeio por Absorção Pleno	É o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. O Custeio Pleno considera como sendo dos produtos todos os custos de produção e também os gastos fixos de administração e de vendas; incorpora os gastos de administração geral e os fixos de vendas aos produtos (Martins, 2018, pg 127)	Consiste na apropriação de todos os custos de produção de bens ou serviços. Diferente dos outros métodos, traz o maior numero possível de custos/despesas (o pior custo possível), inclusive encargos financeiros referente ao produto/serviço analisado
		Todos os gastos relativos à produção em geral são distribuídos à todos os bens ou serviços produzidos.
		Metodologia decorrente dos Princípios Contábeis.
		Pode ser uma boa fonte de análise para a gestão, pois tem como mensurar o seu pior custo e comparar se o seu preço de venda cobre realmente o seu custo mas também pode mascarar alguns detalhes no que se refere à desperdícios na operação
		É obrigatório para avaliação de estoques.
		Utilizado para apuração do Imposto de Renda.
		A depreciação dos Equipamentos utilizados na produção também deve fazer parte dos custos.
		Tem como uma das desvantagem indicar certo menosprezo pelos concorrentes, pois não trata a gestão de custos estrategicamente (Vartanian e Nascimento, 1999)
Está contemplado no CPC 16.		
Custeio Variável	Só são apropriados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.	Ponto de Vista decisório - tem condições de proporcionar muito mais rapidamente informações uteis.
		Não utiliza custos fixos - trata-os como despesas.
		Fere as normas contábeis, principalmente o princípio da competência.

Fonte: Adaptado de Martins (2018)

Vartanian e Nascimento (1999), enfatizam o Custeio por Absorção Pleno, onde todos os custos e despesas são demonstrados e analisados, dessa forma representa em parte o custo de oportunidade. Ressaltam também que este método é

mais eficiente para fins gerenciais e que vários autores brasileiros demonstraram que é um método muito usado no Brasil. Apesar de ter algumas desvantagens, como por exemplo poder demonstrar desconsideração pelas outras empresas, pela não distinção dos custos fixos e variáveis.

Cintra, Vidigal e Braga (2019), entendem que se as entidades pretendem elevar de forma significativa a eficiência nas informações como suporte nos processos de decisão e análise dos dados, confecção de relatórios, devem fazer a correta gestão estratégica dos seus custos, onde colaborará na correção de possíveis falhas, enriquecendo a construção de um planejamento para o futuro.

2.3 Gestão de Custos nas Prestadoras de Serviços

Não é tarefa fácil fazer a definição exata do significado de “Serviços” até para os pesquisadores e estudiosos da área da qualidade. Além disso, a sua mensuração também é um grande desafio (FREITAS, 2005). O entendimento de Veiga e Santos (2016, p.103) também corrobora para o fato da dificuldade em encontrar materiais a respeito do tema, mesmo sendo fato que as prestadoras de serviços estão ganhando mercado com maior relevância para a sociedade. É notório que todas as empresas, mesmo as mercantis ou industriais prestem algum tipo de serviço.

Philip Kotler (1998, p.12) entende que a definição de serviço é “qualquer ato ou desempenho que uma parte possa oferecer à outra e que seja essencialmente intangível e não resulte na propriedade de nada. Sua produção pode ou não estar vinculada a um produto físico”, e Lovelock e Wright (2005, p. 5) tem o entendimento de serviços como “ atividades econômicas que criam valor e fornecem benefícios para clientes em tempos e lugares específicos, com decorrência da realização de uma mudança desejada no – em nome do – destinatário do serviço”

Lovins et al. (1999), já previa que lógica de negócio do futuro tenderia a ser baseada em serviços. É uma realidade que o serviço está se tornando cada vez mais evidente e é notório observar que em alguns seguimentos os produtos estão ficando parecidos e a diferença dos mesmos está na prestação do serviço. Esse trabalho não é um processo fácil, e as entidades pagam muito caro pela oferta dos serviços com qualidade e quando não alcançam seu objetivo de satisfazer seus clientes, pagam um preço muito alto, não conseguindo se manter no mercado.

Castro e Santos (2012), corroboram em afirmar que o setor de serviços é o que mais cresce no mundo, porém não há muitos trabalhos para a gestão de custos nesse ramo. Dados disponibilizados pelo SEBRAE (2019) reforçam a afirmativa do autor anterior, que o ramo de Prestação de Serviços é o que mais cresce no mercado.

Martins e Rocha (2015) dá um enfoque na dificuldade que a empresas de Prestação de Serviços tem em encontrar um critério adequado de controles de custos e como efeito dessa falta de controle são os diversos problemas nos momentos decisivos e que dependem de informações sobre o resultado dos mesmos e Novaes (2015), reitera que neste ramo de atividade é normal não ter um método apropriado de gestão de custos e tem como resultado as frequentes dificuldades nas ocasiões de maiores decisões.

O processo de Controle de Custos teve seu desenvolvimento na Era Mercantilista, que serviu como suporte para a gestão das empresas mercantis (MARTINS, 2018), e nesse contexto, as empresas Prestadoras de Serviços tiveram que se adaptar às ferramentas antes criadas para a fabricação de produtos. Porém alguns estudos já apontam que as Empresas Prestadoras de Serviços têm utilizado tais ferramentas de controle de custos de maneira formidável.

Com a evolução das operações comerciais e a globalização, a oferta de serviços foi muito questionada e reavaliada. Um estudo realizado por Almeida e Pacheco (2014), relatam aspectos referentes os obstáculos que as microempresas desse seguimento, enfrentam no mercado altamente competitivo. Dessa forma, observou-se que a gestão estratégica de operações de serviços é um processo de tomada de decisões capaz de auxilia-las a idealizarem suas metas, com a finalidade de conhecer os princípios que a tornam competitiva no mercado.

O potencial que a gestão de custos tem em produzir informações de grande importância para a tomada de decisões é um tema bastante relevante. Sistemas de custeios, hábitos e rotinas englobam a gestão estratégica, auxiliando os gestores nas suas decisões (COELHO E CALLADO, 2019), com isso as empresas prestadoras de serviço que se adaptarem ao uso de ferramentas de gestão empresarial estarão saltando no mercado.

2.4 Gestão de Custos nos Serviços Educacionais

A apuração e controle dos custos dentro de uma Instituição de Ensino Superior é muito apropriado, pois permite a aquisição de informações confiáveis. Além da apuração e assistência no controle dos mesmos, gera suporte na tomada de decisões e colabora com o conhecimento da Entidade, estabelecendo uma regra comparativa entre outras entidades do mesmo seguimento (GOMIDE et al., 2017), Kobs (2008) entende que uma Instituição de Ensino superior deve se manter em contínuo aprimoramento, melhorando seus serviços e processos, ajustando as ferramentas de gestão estratégicas à sua realidade.

Tauil e Mainardes (2013) relatam a expansão das IES privadas que favoreceu o acesso das pessoas em cursos de graduação, em contrapartida a grande quantidade dessas pessoas originou um cenário onde a certificação não bastava como suficiente para estabelecer a perfeição profissional. Assim as organizações Brasileiras começaram a requisitar qualificações em áreas específicas, com maior aproveitamento no cotidiano das empresas, originando uma grande procura por cursos de Especialização Lato Sensu.

Segundo dados do Censo da Educação Superior Censo 2018 – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP (dados 2017), ocorreu um grande aumento no número de Instituições de Ensino Superior Privadas no país, que somente com essa condição pode ofertar cursos de Especialização Lato Sensu, sem ter que recorrer a outros pedidos ao Ministério da Educação.

Uma das exigências para a oferta dos cursos ora citados está contida na Resolução Nº 1 de 08 de Abril de 2018, do MEC, que contribui com o fenômeno do crescimento nesta oferta, já que as IES devidamente credenciadas pelo Ministério da Educação – MEC, não precisam de autorização ou renovação de autorização. Porém, fatores como desemprego, perda de renda, redução dos programas de financiamento estudantil, fizeram o número de calouros cair em torno de 5%, no primeiro semestre de 2018, comparado com o mesmo período de 2017, aponta pesquisa feita pelo Sindicato das Mantenedoras de Ensino Superior - SEMESP (2018).

O conjunto desses fatores implica na permanência das IES que ofertam cursos de Especialização Lato Sensu no mercado, pois dependem em sua grande parte da demanda dos formandos nos cursos de graduação, exigindo que as IES, que

ofertam cursos de Especialização adotem maior controle sobre suas receitas, mas principalmente sobre a gestão dos seus custos.

Júnior e Lopes (2014) destacam a inexistência de modelos e teorias administrativas prontas, que atendam às especificidades dessas Organizações Educacionais. As mesmas não têm se dedicado muito ao controle de custos que é uma importante ferramenta gerencial. É correto afirmar que não há dúvidas quanto ao auxílio que o controle de custos pode gerar para a tomada de decisões nessas Instituições. Complementam que existe dificuldade em determinar modelos para mensurar o êxito no resultado das universidades, sendo uma dificuldade que desafia estudiosos no trabalho acadêmico. Ainda não foram encontradas maneiras efetivas para avaliar o resultado do Ensino Superior nos indivíduos e na sociedade.

A manutenção das prestadoras de serviços no ramo educacional no mercado não é tarefa tão fácil. Por isso é necessário fazer aplicação de métodos existentes verificando o que melhor se adequa ao segmento Educacional.

Morgan (2004) afirma que as instituições de ensino, possuem características diferenciadas. Uma delas é o grande volume de mão de obra, professores na maior parte, o que fortalece a desigualdade em sua estrutura de custos em relação às indústrias. Outro fator apontado por Junior e Lopes (2014), é que os administradores de Instituições de Ensino Superior desconhecem ou não dão importância às particularidades das mesmas, contribuindo assim para falta de controle na gestão dos custos.

Por se tratar de uma característica diferenciada em relação a custos, o planejamento para o controle dos mesmos pode resultar em economia, mas a sua mensuração é complexa. Os gestores, pessoal da área acadêmica e administrativa devem estar preparados para que os controles funcionem (GREN, 2007). Ademais, Santos, Costa e Voese (2016) identificaram o baixo índice de Instituições que utilizam algum sistema de apuração de custos.

No entanto, Fonseca e Fonseca (2016) enfatizam que as Instituições de Ensino promovem a sustentabilidade ao meio científico do desempenho profissional, por outro lado o processo de ensino-aprendizagem deve acompanhar as demandas e transformações do novo espaço sociocultural que ultrapasse o limite de um exercício profissional imediato. Nesse sentido, as instituições deverão se adaptar ao novo meio de gestão institucional, envolvendo os aspectos ideológicos, administrativos e financeiros.

Diante dos impactos importantes que envolvem a qualidade, pela percepção dos consumidores de serviços, a busca por ferramentas para apuração de seus resultados demonstram-se significativos. Os serviços por si só, tem características diferenciadas, ainda mais quando se trata dos Serviços Educacionais, que associado aos obstáculos da gestão ora citada, torna o processo de mensuração da qualidade ainda mais complexo, ressaltando que a mensuração implica diretamente na relação Aluno x Professor (BRESSAN, BASSO e BECKER, 2015)

3 Metodologia

Para apoiar os fundamentos epistemológicos, é necessário seguir um método, aplicando técnicas constituídas pela ciência. Tendo desta forma elementos para os processos de conhecimento que se deseja implementar, mapeando a pesquisa (SEVERINO, 2007).

O propósito da prática científica é a o alcance de uma resposta verdadeira. Através da validação de uma hipótese, que é a ligação entre a verdade e teoria. Para o alcance dos objetivos é necessária a adoção de métodos, que consiste em um agrupamento de atividades sistemáticas que geram maior segurança nos dados apurados (MARCONI E LAKATOS, 2004).

3.1 Classificação da Pesquisa

Essa pesquisa se constitui exploratória, por se inteirar da caracterização base do problema, teórica, pela ampliação dos fundamentos teóricos, Experimental por determinar e selecionar uma variável para o estudo e bibliográfica pois recupera conhecimentos científicos sobre o tema.

É necessário estabelecer critérios para elaborar a classificação de uma pesquisa, um deles é se basear em seus objetivos gerais, podendo classificar em: exploratória, descritiva e explicativas, e nesse sentido a ideia principal é desenvolvida afim de fornecer condições a serem testadas. Sua delineação proporciona mais flexibilidade do que outras formas de pesquisa (GIL, 2002)

Quanto a abordagem foi quantitativa, devido à exploração dos dados para responder ao problema em questão e qualitativa devido a análise dos dados. Dentro desta abordagem é necessário levar em consideração às particularidades da entidade, interpretando os mesmos gerando informações relevantes. (SAMPIERI, COLLADO e LUCIO, 2013).

3.2 Coleta dos Dados

Sampieri, Collado e Lucio (2013), entendem que reunir dados acarreta a elaboração de um planejamento aprofundado dos processos e procedimentos de forma que reúna informações com uma finalidade própria. Para evitar esforços

desnecessários é importante a análise documental, que geram conhecimento na esfera de interesse da pesquisa como também pode gerar interesse para outras fontes de coletas de novas informações.

A entrevista também é importante fonte de coleta de informações (MARCONI E LAKATOS, 2004, p.176).

É importante complementar que “A entrevista é uma forma de obtenção de informações de um entrevistado, sobre determinado assunto ou problema que se quer conhecer” (FARIAS FILHO E FILHO, 2015, p. 96). Como todo mecanismo de pesquisa o esquema da entrevista deve ser testado e validado em sua versão final. Podem-se explorar mais largamente questões específicas ou simplesmente se fazerem perguntas sobre assunto algum assunto mais específico.

A fim de corresponder aos objetivos propostos deste trabalho houve coleta de dados e entrevista não estruturada. Na coleta de dados documentais, a mesma se deu através do fornecimento de documentos entregues pela alta gestão da IES estudada, tais como Demonstração de Resultado do Exercício - D.R.E.'s, Razões Contábeis por centro de custo e contas de resultado, planilhas de acompanhamento do realizado de cada curso, todos referentes ao período de 2016 a 2018. Tais documentos foram de grande importância pois através dos mesmos foi possível extrair as informações tratadas por centros de custos (cursos), demonstrando o resultado contábil individualmente.

As planilhas de acompanhamento do realizado de alguns cursos, foram utilizadas como apoio para aplicação dos métodos estudados nesta pesquisa.

A validação dos resultados se deu pela confirmação do método de gestão de custo mais adequado à realidade da Instituição ora estudada, referente aos números obtidos na análise onde foi demonstrado o cenário para a avaliação de custos sobre a oferta de cursos. Neste âmbito foram avaliados os processos que envolvem as realizações das despesas desde a solicitação, autorização, validação e pagamento com o objetivo de identificar gargalos nas informações que envolvem o correto lançamento dos custos específicos dos cursos. Após a verificação deste processo, foram analisadas as classificações das Despesas Fixas e seus rateios, as Variáveis, Diretas e Indiretas, também com seus rateios.

3.3 Análise dos Resultados

A análise dos resultados ocorreu mediante o estudo bibliográfico dos métodos de gestão de custos disponíveis no mercado e foi identificado os mais adequados. Após esta primeira seleção foram apontados os mais apropriados para a realidade da IES e os métodos foram aplicados com base nos dados fornecidos pela IES estudada de forma a verificar o que mais se adequa às necessidades por parte dos gestores.

3.4 Lócus da Pesquisa

A pesquisa foi realizada em uma Instituição de Ensino Superior localizada na cidade de Porto Velho, no âmbito da oferta de curso da Pós-Graduação, sendo caracterizada como um estudo de caso.

O conceito de estudo de caso, pode ser citado da seguinte forma:

O conceito de caso, no entanto, ampliou-se, a ponto de poder ser entendido como uma família ou qualquer outro grupo social um pequeno grupo, uma organização, um conjunto de relações, um papel social, um processo social, uma comunidade, uma nação ou mesmo toda uma cultura (GIL, 2002, p 138).

3.5 Estrutura da Metodologia

O objetivo central desta pesquisa foi avaliar o método mais adequado de Gestão de Custos dos cursos de Especialização Lato Sensu de uma Instituição Privada de Ensino Superior na cidade de Porto Velho, no período de 2016 a 2018, demonstrando a evolução dos controles da mesma após o processo de reavaliação dos procedimentos internos e o início da aplicação de métodos iniciais, de forma a apurar dados para aplicação dos modelos pesquisados neste trabalho.

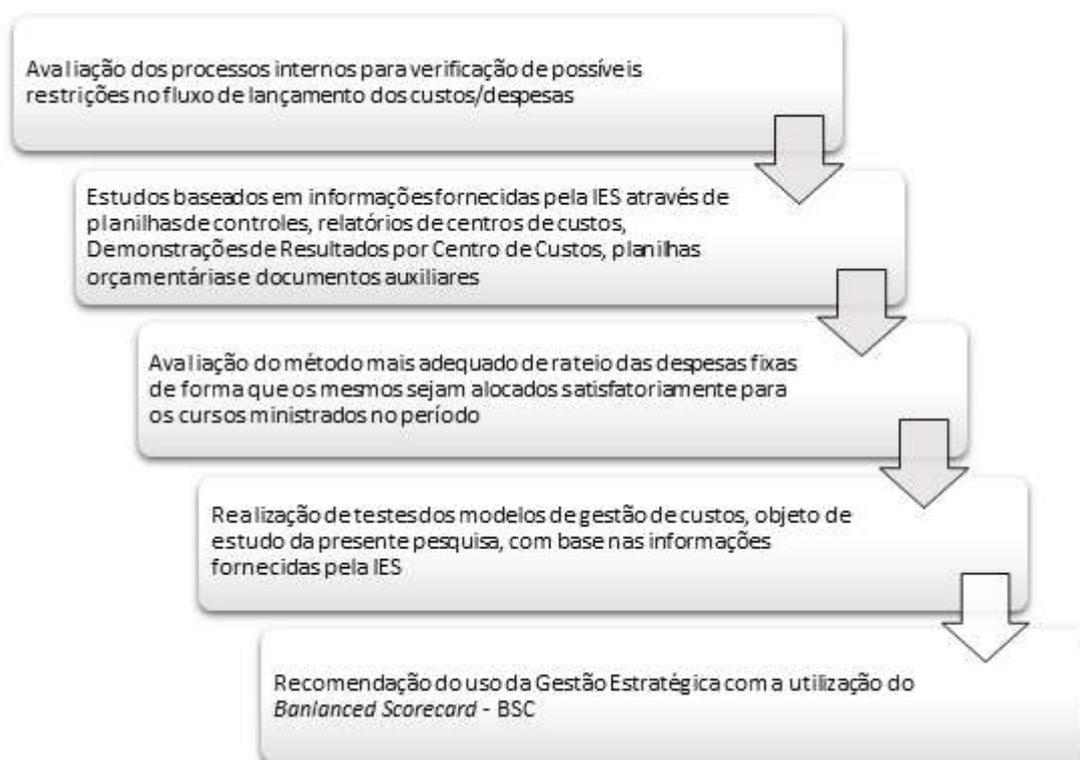
A estrutura metodológica seguirá o seguinte roteiro:

- Avaliação dos processos internos da Instituição de Ensino Superior – IES, situada na cidade de Porto Velho, no âmbito da oferta de cursos da Pós-Graduação Lato Sensu, para verificação de possíveis restrições no fluxo de lançamento dos custos/despesas;
- Estudos baseados em informações fornecidas pela IES através de planilhas de controles, relatórios de centros de custos, Demonstrações de Resultados por Centro de Custos, planilhas orçamentárias e documentos auxiliares;

- Avaliação do método mais adequado de rateio das despesas fixas de forma que os mesmos sejam alocados satisfatoriamente para os cursos ministrados no período;
- Realização de testes dos modelos de gestão de custos, objeto de estudo da presente pesquisa, com base nas informações fornecidas pela IES;
- Foi utilizado o método de abordagem quantitativa, por se tratar de coleta e análise de dados;

A estrutura da metodologia aplicada à esta pesquisa está demonstrada na Figura 3.

Figura 1 - Estrutura da Metodologia



Fonte: Elaborada pela autora (2019)

4 Resultados e Análises

Neste tópico serão apresentadas as informações sobre a Instituição estudada e como funciona o processo de seleção e oferta de curso de Especialização Latu Sensu, como também serão avaliados os processos operacionais praticados inicialmente pela IES e serão apontadas as restrições destes, como funcionavam os métodos de lançamentos e alocações dos custos/despesas e o resultado obtido. Posteriormente serão apresentados os modelos de gestão de custos disponíveis no mercado e realizados os testes aplicando tais modelos nas informações ora disponibilizadas pela IES através de relatórios oficiais e planilhas de controles das operações desses cursos e então serão selecionados os métodos de gestão de custos que se enquadrarão à realidade e à necessidade da Instituição.

4.1 Análise do Processo praticado pela IES

Para a obtenção das informações foi realizada uma pesquisa não estruturada com os gestores e colaboradores envolvidos no processo de oferta de curso da Pós-Graduação.

A Instituição de Ensino Superior estudada está no mercado de ensino há mais de 20 anos, iniciando com o curso de Ciências Contábeis e logo em seguida com o curso de Direito, que culminou em sendo o seu principal curso. Passou por vários mantenedores e em 2006 a manutença foi trocada e está na gestão até a presente data. Com isso houve a necessidade de um trabalho de reestruturação da Instituição no mercado no âmbito educacional e administrativo.

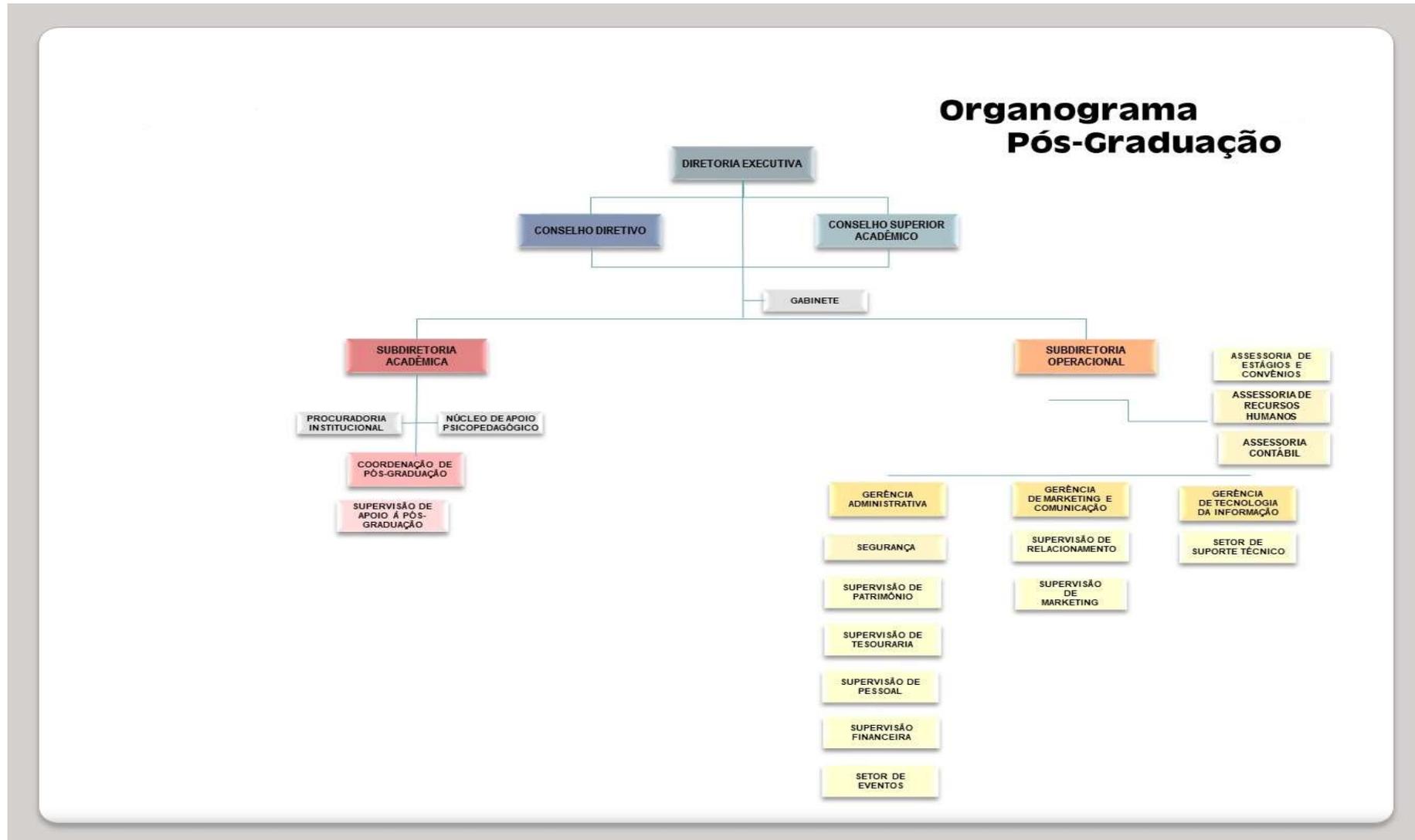
No ano de 2013, após a reavaliação dos processos internos a Diretoria decidiu renovar os modelos de gestão e análise das informações, contratando para a IES profissionais capacitados para o processo. Após um longo trabalho de reorganização dos processos operacionais primários, tanto no âmbito administrativo como acadêmico, foi dado início a avaliação dos resultados e a busca por ferramentas de gestão mais adequadas para reconhecer e avaliar seus números diante da realidade da IES.

Como foco deste trabalho, serão avaliados os processos na Gestão de Pós-Graduação. Inicialmente a Instituição oferece cursos de Pós-Graduação Latu Sensu e Stricto Sensu por exigência do Ministério da Educação – MEC. Além desta exigência também é uma forma da Instituição oferecer ao mercado profissionais altamente

qualificados. O processo de oferta de curso de especialização Lato Sensu, foco da pesquisa, é definida de acordo com a pesquisa de mercado, também conforme o interesse de pessoas que procuram a instituição e solicitam cursos que não tem na lista de cursos da IES. Outro fator de inclusão de cursos para oferta à comunidade é a carência observada no mercado de trabalho, através de pesquisas de entidades especializadas. Após a definição dos cursos que serão oferecidos é preparado o projeto pedagógico juntamente com uma planilha orçamentária para a definição dos valores das mensalidades dos cursos, projeção de receitas e das despesas previstas. Esse processo orçamentário é realizado pela coordenação de Pós-Graduação, avaliado pelas Subdiretorias Acadêmica e Operacional e finalmente, validado pelo setor contábil. Após este momento inicia-se a divulgação através do site da IES, das mídias em redes sociais e publicidades em geral. Uma equipe é disponibilizada para a captação dos alunos. Após o início dos cursos, com o objetivo de acompanhar o desempenho dos mesmos, após cada módulo são realizadas pesquisas avaliativas sobre os professores, o curso e as instalações pelos alunos.

Na Figura 4 é demonstrada a estrutura organizacional da Instituição no que envolve o processo de Pós-Graduação Lato Sensu. Neste organograma, está constituído pela Diretoria Executiva, que administra toda a instituição tanto administrativa como acadêmica, abaixo estão os conselhos diretivos, logo após estão as Subdiretorias Acadêmica e Operacional, esta última é responsável por toda a parte administrativa e financeira. Ligadas diretamente à Subdiretoria Operacional estão as Assessorias, inclusive a Contábil, que tem participação direta sobre a gestão dos custos, e as Gerências e Supervisões. Diretamente ligadas à Subdiretoria Acadêmica estão as Coordenações e Supervisões ligadas à parte educacional, especialmente, como é o foco desta pesquisa as que envolvem a gestão e operacionalização dos cursos de Especialização na modalidade Lato Sensu.

Figura 2 - Organograma Institucional focado na Gestão da Pós-Graduação



Fonte: PDI da IES pesquisada (2019)

Com a estruturação da parte acadêmica a IES passou-se a avaliar o resultado financeiro e econômico dos cursos de especialização, através do acompanhamento da quantidade de cursos, faturamento, quantitativo de alunos, passou a praticar estudos prévios para avaliar a quantidade de alunos ideal para iniciação dos mesmos, implantação de orçamentos considerando todas as despesas possíveis e passou-se a trabalhar o rateio das despesas fixas com o objetivo de avaliar a capacidade dos cursos em manter toda a estrutura.

Como resultado deste trabalho, houve uma evolução que através destes acompanhamentos iniciais que geraram alguns indicadores que estão demonstrado em gráficos.

Figura 3 - Número de Cursos



Fonte: Elaborado pela autora (2019)

Na Figura 5 é possível observar a evolução da quantidade de cursos ofertado entre os anos de 2016 a 2018.

Figura 4 - Número total de Alunos



Fonte: Elaborado pela autora (2019)

Já na Figura 6 observa-se a evolução na quantidade de alunos, que mesmo com a redução de uma turma entre os exercícios de 2017 e 2018, a evolução na quantidade de alunos foi de 22,60%.

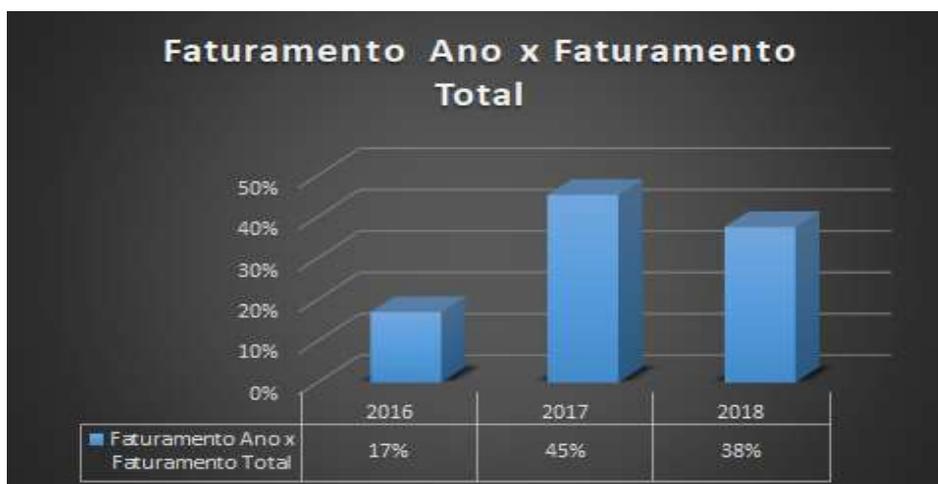
Figura 5 - Média de Alunos por curso



Fonte: Elaborado pela autora (2019)

Podemos observar na Figura 7 a média de alunos por curso, que cresceu 33,98% em relação ao ano anterior.

Figura 6 - Evolução do Faturamento em relação ao faturamento total do período analisado



Fonte: Elaborado pela autora (2019)

A redução no faturamento também, observada na Figura 8, se justifica pela oferta de cursos com valores de mensalidades mais baixas. Como exemplo podemos citar o curso de docência que nesse período se destacou com o maior número de turmas, já os cursos na área de Engenharia que tem o valor de mensalidade mais elevado, não tiveram tanta procura devido a uma turma recém-concluída.

Com o trabalho inicial de reestruturação na oferta dos cursos e com o crescimento e aceitação no mercado, associados as informações que a IES passou a analisar, pode-se visualizar a evolução. Com isso a IES passou a investir em estruturas mais adequadas para que fosse possível a oferta de novos cursos e o aprimoramento dos já existentes.

Após a reestruturação do polo da Pós-Graduação a alta gestão passou a necessitar de informações mais precisas para conhecer seus resultados, dando suporte na tomada de decisões, tais como a de implantação de laboratórios de informática de forma a atender cursos específicos.

4.2 Abordagem do Negócio de Pós-Graduação Lato Sensu

Para a oferta de cursos de Pós-Graduação Lato Sensu, são realizadas pesquisas das potencialidades no mercado, elaborado um projeto, contatados os professores e finalmente realizado o orçamento, onde são definidos o número mínimo de alunos para que o mesmo seja colocado à disposição.

A partir deste orçamento inicia-se o acompanhamento das operações realizadas mensalmente de cada curso.

Na Figura 9 segue o modelo do orçamento, onde são tratadas as Receitas, com a projeção do número mínimo de alunos, os descontos previstos tanto para egressos como para colaboradores e projeções das bolsas. As informações são projetadas pelo número de meses em que o curso gerará mensalidades e quais as despesas projetadas em consonância com suas ocorrências, também, mensalmente do primeiro ao último módulo.

Figura 7 - Modelo de Planilha Orçamentária

CURSO: POS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO, ORIENT E SUPERVISÃO ESCOLAR		CURSO: POS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO, ORIENT E SUPERVISÃO ESCOLAR	
		1	2
		outubro-17	novembro-17
VALOR DA MENSALIDADE S/ DESC.:	R\$ 236,00		
VALOR DA MENSALIDADE C/ DESC. EGRESSO	15%		R\$ 200,00
VALOR DA MENSALIDADE COM DESC. QUEM INDICA	10%		R\$ 212,40
VALOR DA MENSALIDADE COM DESC. BOLSA FUNC	50%		R\$ 118,00
QUANTIDADE DE ALUNOS:	22		Qtd Alunos Quem Indica
QUANTIDADE DE MENSALIDADES:	17		Qtd Bolsa func 50%

DISCRIMINAÇÃO	CURSO: POS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO, ORIENT E SUPERVISÃO ESCOLAR			
	1		2	
	outubro-17		novembro-17	
SALDO ANTERIOR:-	R\$ -	R\$ (2.406,28)	R\$ -	R\$ (406,28)
RECEITAS				
Mensalidades	R\$ 5.192,00		R\$ 5.192,00	
Desconto Quem Indica	R\$ -		R\$ -	
Bolsa Funcionário	R\$ -		R\$ -	
Desconto Egresso	R\$ (778,80)		R\$ (778,80)	
Inadimplência - 15%	R\$ (661,98)		R\$ (661,98)	
Descontos Diversos				
Bolsas Diversas				
Total:-	R\$ 3.751,22	R\$ -	R\$ 3.751,22	R\$ -
DESPESAS				
Projeto do Curso	R\$ -		R\$ -	
Encargos Sociais do Projeto	R\$ -		R\$ -	
Divulgação (Rádio e Folders)	R\$ 1.000,00		R\$ -	
Material Didático	R\$ 150,00		R\$ 150,00	
Serv. Prestados de Professores	R\$ 1.300,00		R\$ 1.300,00	
Encargos s/ Salário Professores	R\$ 448,50		R\$ 448,50	
Serv. Prestados Outros	R\$ -		R\$ -	
Gratificação Coordenação	R\$ 359,00		R\$ 359,00	
Administrador Geral	R\$ -		R\$ -	
Secretárias (Local)	R\$ -		R\$ -	
Diárias para Professores	R\$ -		R\$ -	
Diárias para Funcionários	R\$ -		R\$ -	
Passagem aérea	R\$ -		R\$ -	
Estada	R\$ -		R\$ -	
Alimentação	R\$ -		R\$ -	
Transporte	R\$ -		R\$ -	
Telefone				
Energia Elétrica				
Material de Expediente	R\$ 30,00		R\$ 30,00	
Outras Despesas	R\$ 1.000,00		R\$ -	
Correios	R\$ -		R\$ -	
Lanche	R\$ 50,00		R\$ 50,00	
Xerox	R\$ 20,00		R\$ 20,00	
Rateio Coordenação de Pós	1.800,00		1.800,00	
Total	R\$ 6.157,50	R\$ -	R\$ 4.157,50	R\$ -
Resultado Operacional	R\$ (2.406,28)	R\$ -	R\$ (406,28)	R\$ -
Receita Financeira	R\$ -		R\$ -	
Despesa Financeira	R\$ -		R\$ -	
Cancelamento	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Resultado Final	R\$ (2.406,28)	R\$ -	R\$ (406,28)	R\$ -

Fonte: Elaborada pela autora (2019)

Dentro da planilha existem duas abas iguais, uma, referente ao orçado, e a outra ao realizado. Esta última é alimentada mensalmente conforme a realização das receitas e despesas.

Os custos fixos e indiretos são classificados no Centro de Custos da Coordenação de Pós-Graduação para que sejam rateados posteriormente para cada curso, proporcionalmente ao período que o mesmo está sendo ofertado.

4.3 Mapeamento do processo de controles

A IES analisada tem sua estrutura gerencial e contábil trabalhada por centros de custos. Cada curso é um centro de custo (Tabela 2), bem como os setores administrativos da IES. Verifica-se que sua estrutura é bem segregada quanto a questão dos custos fixos e custos variáveis

Tabela 2 - Relação de Centro de Custos - Cursos

1.02 - Pós-Graduação						
Item	Código	Descrição		Item	Código	Descrição
1	1.02.01.01	Gestão, Orientação e Supervisão Escolar		22	1.02.01.22	Gestão de Política Pública
2	1.02.01.02	Metodologia do Ensino Superior e Inovações Curriculares		23	1.02.01.23	Engenharia de Produção
3	1.02.01.03	Gestão da Saúde e Administração Hospitalar		24	1.02.01.24	Direito Constitucional e Administrativo
4	1.02.01.04	Auditoria, Gestão e Perícia Ambiental		25	1.02.01.25	Linguística e Literatura
5	1.02.01.05	Psicopedagogia		26	1.02.01.27	Residência Jurídica com Ênfase em Direito Público
6	1.02.01.06	Saúde Pública com Ênfase no PSF		27	1.02.01.28	Pós-Graduação em Estudos Literários e Língua Portuguesa
7	1.02.01.07	Psicologia Escolar		28	1.02.01.29	Saúde Mental e Reabilitação Psicossocial
8	1.02.01.08	Direito Processual Civil		29	1.02.01.30	Logística
9	1.02.01.09	Direito Eleitoral e Processo Eleitoral		30	1.02.01.31	Engenharia e Segurança do Trabalho
10	1.02.01.10	Direito Civil e Processo Civil		31	1.02.01.32	Matemática e Física
11	1.02.01.11	Clínica de Indivíduo, Grupos e Organizações Sociais		32	1.02.01.33	Pós-Graduação "Stricto Sensu" em Engenharia Civil-UFAM
12	1.02.01.12	Química Tecnológica		33	1.02.01.34	Judicialização das Questões Sociais
13	1.02.01.13	Georreferenciamento de Propriedades Rurais		34	1.02.01.35	Pós-Graduação "Stricto Sensu" em Ciências Jurídicas e Sociais

Tabela 2 - Relação de Centro de Custos – Cursos (continuação)

1.02 - Pós-Graduação						
Item	Código	Descrição		Item	Código	Descrição
14	1.02.01.14	Direito Ambiental		35	1.02.01.36	SUPERVISÃO, ORIENTAÇÃO E GESTÃO EDUCACIONAL
15	1.02.01.15	Supervisão e Orientação Educacional		36	1.02.01.37	Auditoria e Perícia Contábil
16	1.02.01.16	Gestão de Pessoas		37	1.02.01.38	Direito do Trabalho e Processo do Trabalho
17	1.02.01.17	Direito Penal e Processual Penal		38	1.02.01.39	Mestrado em Engenharia de Produção
18	1.02.01.18	Docência no Ensino Superior		39	1.02.01.40	Gestão Financeira
19	1.02.01.19	Comunicação Organizacional Integrada		40	1.02.01.41	Pós-Graduação em Gestão, Orient e Superv no Ambiente Educac
20	1.02.01.20	Psicopedagogia Clínica e Institucional		41	1.02.01.42	MBA Executivo em Gerenciamento de Projetos
21	1.02.01.21	Educação e Gestão Ambiental		42	1.02.01.43	MBA em Gerenciamento Estratégico de Pessoas

Fonte: Elaborada pela autora (2019)

Está demonstrado na Tabela 2 a listagem de Centros de Custos equivalentes aos cursos que são oferecidos pela Instituição estudada.

No caso da gestão da Pós-Graduação os custos Fixos/Indiretos são alocados em um centro de custo chamado Coordenação de Pós-Graduação (Tabela 3) e os Variáveis/Diretos são alocados nos próprios cursos.

Tabela 3 - Centro de Custo - Coordenação de Pós-Graduação

1.06	Gestão de Cursos
1.06.01	Coordenações
1.06.01.13	Coordenação Pós-Graduação

Fonte: Elaborado pela autora (2019)

A alocação dos custos fica separada da seguinte forma:

- **Custos Variáveis/diretos** - tais como pagamento de professores, material didático, passagens e hospedagem dos professores, locação de equipamentos utilizados diretamente nas aulas, etc., são alocados diretamente no Centro de Custo do Curso.

- **Custos Fixos/Indiretos** – Despesas com estrutura (aluguel, energia, cia de água, manutenção predial, salário do pessoal de apoio, entre outras despesas) são alocadas em um centro de custo chamado Coordenação de Pós-Graduação.

4.4 Avaliação da Operacionalização da Gestão dos cursos de Pós-Graduação

Em meados dos anos de 2013 e 2014 a IES sentiu a necessidade de avaliar de forma clara e objetiva os custos dos cursos de Pós-Graduação. Para que obtivesse o resultado esperado primeiramente foram avaliadas as alocações dos custos e despesas, os processos de lançamento de notas fiscais e a qualificação dos colaboradores para essa tarefa. Após esse trabalho, houve a segregação dos gastos que fariam a composição dos custos fixos e variáveis, onde ficou alinhado que todos os custos fixos ficariam alocados no Centro de Custo da Coordenação de Pós-Graduação para que, posteriormente, fossem rateados.

Esse entendimento de centralizar os custos fixos no centro de custo da Coordenação de Pós-Graduação, se deu pelo fato de que há uma dificuldade na alocação dos mesmos diretamente para os cursos, cabendo então somente a opção do rateio dos mesmos, pois os cursos, além de serem ministrados em períodos aleatórios, sem uma constância definida, pois depende de ter turmas fechadas.

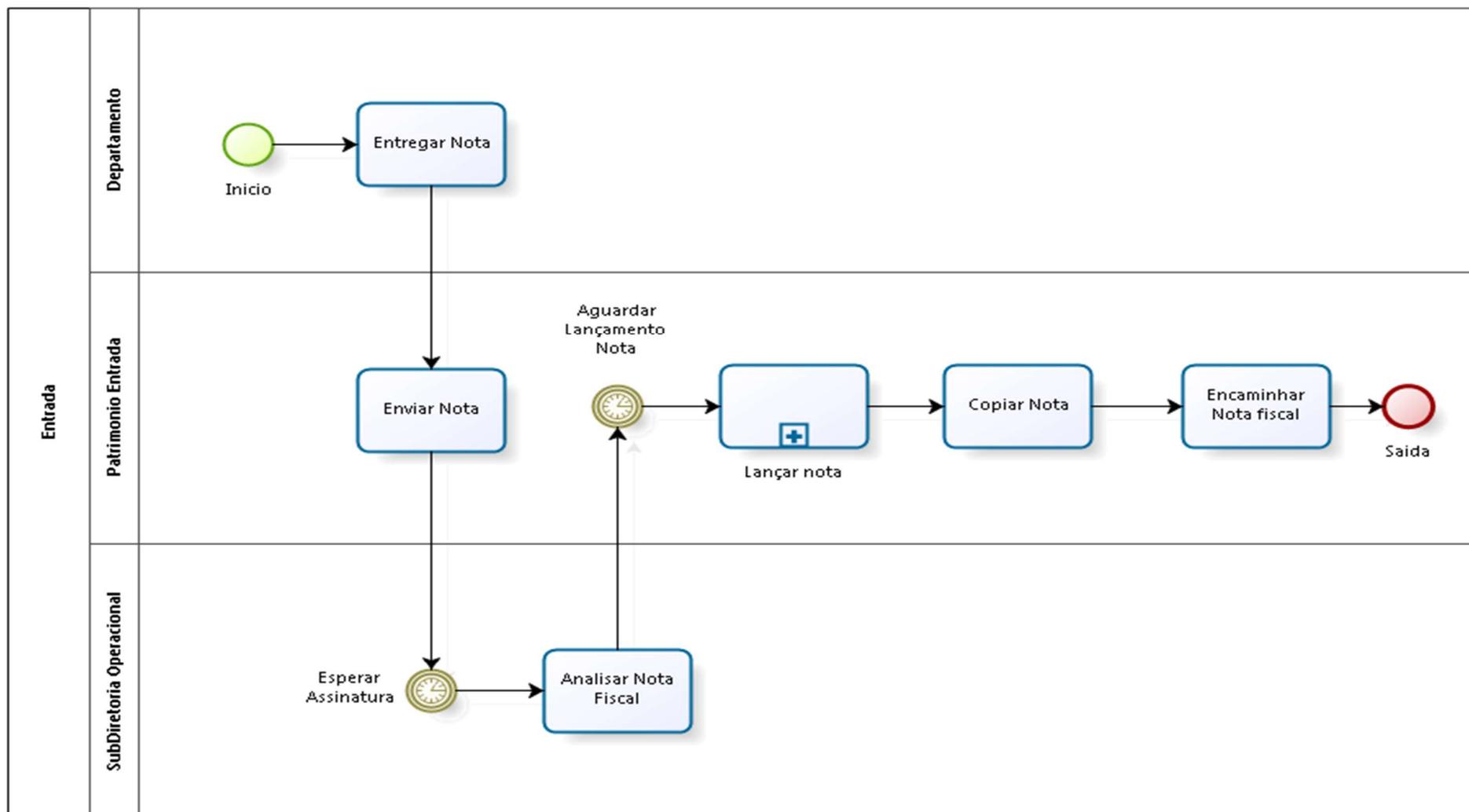
Passada essa fase, tratou-se de avaliar a forma mais adequada para o rateio dos custos fixos, onde se observou a grande questão que é como proceder o rateio de forma que todos os cursos possam assumir a parte que lhe compete levando em consideração situações como carga horária e tempo em que o mesmo ocupa as instalações. Essa questão do tempo de ocupação das instalações se dá pelo fato de que alguns dos últimos módulos não são ministrados presencialmente.

Para que as informações cheguem de forma adequada no setor de contabilidade, onde se concentram as análises, é necessário que os colaboradores das pontas estejam preparados para o *imput* das informações.

O processo de lançamento de documentos fiscais passa por 3 setores inicialmente: Coordenação de Pós-Graduação, Setor de Patrimônio e pelas Subdiretorias Operacional e/ou Acadêmica.

Este processo, que está demonstrado pelo fluxograma da Figura 10, retrata de um modo geral o lançamento dos gastos advindos de qualquer setor. Para chegar neste modelo, foram mapeados estudos das atividades e criados os procedimentos que estão na política da Instituição.

Figura 8 - Processo de Lançamento de Notas Fiscais



Fonte: Elaborada pela autora (2019)

Este processo de Lançamento da Nota Fiscal se dá da seguinte forma:

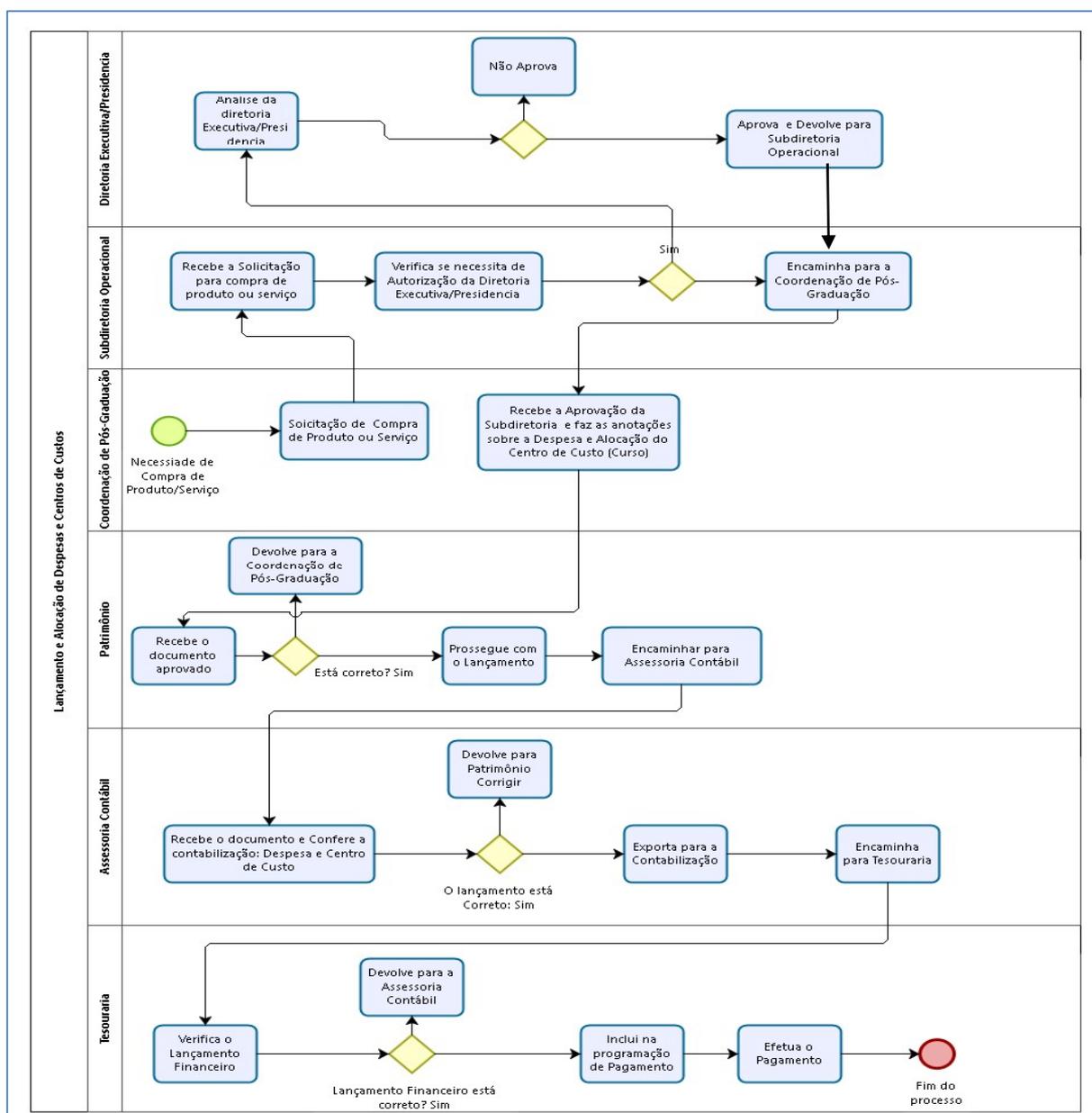
- 1** – O setor (Centro de Custo) recebe o documento fiscal do fornecedor e encaminha para o Setor de Patrimônio. Neste momento já faz a anotação para qual Curso/Setor (Centro de Custo) o gasto deverá ser alocado;
- 2** – Setor de Patrimônio recebe o documento fiscal do setor solicitante e encaminha para a Subdiretoria Operacional para assinatura, validando o mesmo;
- 3** – Subdiretora devolve o documento fiscal para o Setor de Patrimônio para que o mesmo seja lançado no sistema;
- 4** – Setor de Patrimônio lança o documento fiscal tal qual a despesa específica contida na descrição do documento e aloca para o centro de custo já definido pelo setor solicitante.

O processo de lançamento e alocação de gastos inicia sempre pelo setor responsável que sente a necessidade do gasto e repassa as informações necessárias para os que os lançamentos sejam alocados de forma correta, e assim posteriormente seja possível a avaliação exata dos resultados.

No caso da Coordenação de Pós-Graduação, no início de cada exercício os gastos relacionados aos cursos são avaliados e projetados através de um planejamento, com base na realização do mesmo curso no ano anterior e são projetados todos os possíveis gastos. Através do Orçamento, que conta com o auxílio de um professor-consultor de cada curso específico, levanta-se o previsto para aquele ano, via planilha em Excel, de acordo com sua demanda específica. Já são previstos custos como descontos, bolsistas, percentual de desistência e inadimplência. Os gastos projetados para os cursos são primeiramente aprovados pelas Subdiretorias Operacional e Acadêmica. Após essa aprovação, a planilha orçamentária é encaminhada para a Assessoria Contábil para validação. Após todo esse processo é dado início à divulgação e matrículas para fechamento de turmas.

Na Figura 11, está demonstrado o processo de solicitação de compra de produtos ou contratação de serviços, constantes nas normas internas da Instituição, envolvendo a coordenação de Pós-Graduação e os cursos especificamente.

Figura 9 - Processo de Solicitação, Autorização, Lançamento e alocação de Despesas e Centros de Custos



Fonte: Elaborada pela autora (2019)

O processo de solicitação, autorização, lançamento e alocação de despesas e centros de custos se dá da seguinte forma:

- 1 – Coordenação de Pós-Graduação faz a solicitação da Despesa para a Subdiretoria Operacional através de CI – Comunicação Interna ou e-mail,
- 2 – Subdiretoria Operacional avalia a necessidade, em caso de aprovação, formaliza a autorização para a aquisição do produto ou serviço, caso a despesa esteja fora de sua alçada de autorização, encaminha para a Diretoria Executiva/Presidência;

- 3 – Diretoria Executiva/Presidência avalia a solicitação, após a decisão formaliza para a Subdiretoria Operacional se aprova ou não aprova;
- 4 – Subdiretoria Operacional recebe a resposta da Diretoria Executiva/Presidência e em caso de aprovação formaliza para a Coordenação de Pós tomar as providências;
- 5 – Coordenação de Pós-Graduação recebe a informação e providencia a aquisição do produto ou serviço;
- 6 – Coordenação de Pós-Graduação recebe a nota fiscal e encaminha para o Setor de Patrimônio;
- 7 – Setor de Patrimônio recebe a nota fiscal, faz a análise verificando se está emitida corretamente, se não, devolver para a Coordenação de Pós-Graduação para que solicite ao fornecedor a nota correta, se sim, procede com o lançamento e após encaminha para a Assessoria Contábil;
- 8 – Assessoria Contábil recebe a nota fiscal, faz a confirmação da Análise tributária, confirma se os lançamentos contábeis e centros de custos. Se não estiver correto devolve para o Setor de Patrimônio, se estiver correto encaminha para pagamento na Tesouraria;
- 9 – Tesouraria avalia se as informações financeiras estão corretas, se não devolve para a Assessoria Contábil e se sim inclui na programação de pagamento.

4.4 Identificação das restrições nos processos utilizados pela IES

4.4.1 Informações

Uma das dificuldades encontradas no processo de lançamento dos gastos foi a falha na comunicação. De acordo com informações do setor de Patrimônio, o mesmo não participa diretamente da gestão dos custos dos cursos, com isso acaba gerando algumas dúvidas em relação às alocações. As despesas fixas, como energia e aluguel, por exemplo são simplesmente alocadas para a Coordenação de Pós-Graduação, onde os responsáveis pelos lançamentos não têm o conhecimento a respeito do rateio para os cursos. Despesa direta dos cursos, como pagamento dos professores ou gastos como materiais ou serviços, atualmente já vem sendo informado nos documentos fiscais, mas no passado não funcionava desta forma. Para os lançamentos das despesas dos cursos de Pós-Graduação é adotado o mesmo processo de lançamento de documentos fiscais usados para os demais gastos dos outros setores, sendo que alocado nos centros de custos específicos. Outra fonte de

despesa que geravam dúvidas eram os materiais de consumo, onde a Instituição mantém um estoque. De acordo com a solicitação desses materiais, que podem ser de expediente ou consumo, como limpeza e copa e cozinha, por exemplo, são baixados (direcionados para as contas de resultado) para os centros de custos solicitante, ou da Coordenação de Pós-Graduação ou dos cursos específicos, quando informados. No passado essa informação ou não chegava ou era repassada de forma equivocada.

No início da mudança dos procedimentos, em meados de 2013 e 2014, os colaboradores do setor não tinham conhecimento técnico a respeito dos lançamentos das despesas e das alocações em centros de custos. A IES proporcionou aos colaboradores um movimento de forma a proporcionar treinamento internos e durante esse período de amadurecimento alguns ajustes eram realizados somente na contabilidade. Atualmente o setor de Patrimônio já tem o conhecimento de como realizar os lançamentos de forma correta e como existe a continuidade das despesas, isso também auxilia no entendimento das alocações.

Em relação a comunicação, atualmente é clara e objetiva, porém no passado não havia clareza, acarretando muitos problemas. No setor de Patrimônio foi criada uma planilha com um mapeamento sugestivo dos centros de custos e quais despesas são mais comuns para que os lançamentos sejam efetuados corretamente.

No passado não havia comunicação entre os setores. Cada um realizava suas operações de acordo com o seu entendimento, sem perceber o impacto que causavam nos processos subsequentes. Atualmente todas as mudanças nos procedimentos só ocorrem após a reunião entre os setores envolvidos de forma a avaliar cada situação especificamente.

Ainda é sentida falta de clareza nas informações e sente-se a necessidade de mais treinamentos para os colaboradores envolvidos, levando em consideração que o processo de comunicação está funcionando de forma eficiente, mas ainda falta mais comprometimento das pessoas envolvidas e não nos processos.

4.4.2 Alocação dos Custos/Despesas:

A Falta de conhecimento por parte dos colaboradores envolvidos no processo de solicitação de gastos e sobre o significado de custos/despesas e a importância de trabalhar com Centros de Custos eram situações que geravam erros de classificação.

A Coordenação de Pós-Graduação é o setor onde se concentra maior parte das solicitações de gastos e não havia uma comunicação adequada informando para quais os cursos/centros de custos as despesas deveriam ser alocadas.

No setor de Patrimônio, que recebe toda a documentação fiscal e é responsável pelos lançamentos das notas fiscais e/ou contratos de prestação de serviços, os colaboradores também não possuíam conhecimento e nem orientação sobre tais alocações dos custos/despesas e nem nos centros de custos/cursos.

A falta de clareza na parametrização do sistema operacional da IES também gerava muitos problemas. O Sistema é dividido em módulos que precisam estar ligados às contas contábeis. Foi identificado que muitas contas gerenciais estavam parametrizadas em contas erradas ou as contas não existiam no plano de contas contábeis e foram direcionadas para uma conta similar. Diante desta observação o plano de contas contábil foi atualizado de acordo com a necessidade da IES e as contas gerenciais foram reavaliadas. Umas foram inativadas, outras criadas e a parametrização contábil totalmente revisada.

Os Centros de Custos também foram revisados, alguns renomeados, outros criados e outros inativados, ficando disponível somente os que estão corretamente passíveis de uso e análise.

4.4.3 Planejamento para manutenção da Receita dos cursos

A Receita dos cursos não é fixa durante o exercício, diferente dos custos/despesas que são constantes. Neste caso, para a geração de receitas depende de um número mínimo de alunos para que uma turma tenha início.

A variação na Receita também ocorre por outros fatores, como a desistência de alunos, culminando em cancelamento de contratos, cursos que estão com planejamento para iniciar e são cancelados e os cursos que terminam durante o exercício.

Não havia, portanto, um planejamento de forma completa para o acompanhamento do processo desde o início. Os cursos eram disponibilizados, iniciados sem um número mínimo de alunos que pudessem comportar as despesas dos cursos. Atualmente os cursos são avaliados e disponibilizados e só iniciam com o fechamento de um número mínimo de alunos, são realizadas as divulgações em várias mídias.

4.4.4 Despesas Fixas x Rateios

Outro fator conflitante é o custo da estrutura da Pós-Graduação, pois as despesas são geradas durante todo o período em que está aberta ao atendimento ao público, mesmo não tendo módulos dos cursos, ficando assim um grande período de ociosidade.

Todos os custos estavam alocados no centro de custo Coordenação de Pós-Graduação havendo dificuldades para executar o rateio para os cursos.

Houve um trabalho de reavaliação das despesas com o objetivo de segregar o que eram despesas fixas, diretas, indiretas e variáveis e como realizar as alocações. Só após esse trabalho, foi possível definir as despesas que ficariam alocadas na coordenação de Pós-Graduação para posteriormente sofrer o rateio para os cursos.

Nesse momento houve um grande impasse, que foi a dificuldade em realizar o rateio proporcional para os cursos, já que os mesmos não utilizam a estrutura de forma integral.

4.4.5 Dificuldade no Planejamento

Como não havia definição de indicadores para que fossem analisados os resultados dos cursos da Especialização e também não havia padronização dos Centros de Custos e de alocação dos custos/despesas, que ora eram lançadas para o curso ora para a coordenação de Pós-Graduação, ora para qualquer outro centro de custo, se tornava impraticável fazer um planejamento adequado.

Após todos os ajustes necessários o planejamento é realizado de forma confiável e transparente.

4.4.6 Resultado da Análise das Restrições

Diante das restrições apuradas durante o levantamento dos processos, foi verificada a necessidade de um mapeamento para avaliação mais clara de como estava e o que a Instituição necessitava para obter seus resultados. Para a reavaliação e implantação de novos métodos de controles operacionais e gestão de resultados muitos levantamentos foram realizados, testes de implantação de processos e análises para que fosse possível chegar a um entendimento dos resultados reais da oferta de cursos no âmbito da Pós-Graduação Lato Sensu.

Sem esse trabalho de reorganização não é possível, em nenhuma Instituição ou entidade, seja de que porte for iniciar uma implantação de gestão de custos de forma clara e objetiva.

Processos transparentes, sistemas gerenciais de acordo com as necessidades da entidade e uma contabilidade bem parametrizada e sempre atualizada são fundamentais para dar início à gestão. Porém o mais importante são as pessoas, pois sem treinamento não há entendimento e sem entendimento por mais que se tenha os melhores processos e as ferramentas mais atuais sobre gestão de custos nada irá funcionar.

4.5 Acompanhamento Orçamentário, Avaliação e comparação dos Modelos

Neste tópico, inicialmente ocorreu a avaliação dos procedimentos orçamentários da IES estudada, após o processo de reestruturação de lançamento dos custos/despesas e alocações por centro de custos, em seguida os modelos estudados no escopo desta pesquisa foram avaliados como o objetivo de verificar qual ou quais mais se enquadram às necessidades da instituição e finalmente os modelos serão comparados de forma a identificar o que mais se adequa a realidade da mesma.

4.5.1 Acompanhamento Orçamentário

Após toda a reestruturação dos lançamentos com as alocações corretas dos custos/despesas, treinamento dos colaboradores e definição dos primeiros indicadores iniciou-se o acompanhamento mais eficiente do orçamento dos cursos.

Também foi definida uma questão muito complexa em relação ao rateio das despesas fixas, que ficou estabelecida que seriam rateadas pela carga horária efetiva em que cada curso utilizasse as instalações da Pós-Graduação. O valor apurado no rateio é transportado mensalmente para a planilha orçamentária.

Na planilha de Orçamento do Curso são tratados primeiramente os valores PROJETADOS, conforme a Figura 12, onde a mesma é alimentada com as informações sobre as receitas e despesas diretas de cada curso. Na mesma planilha há outra aba nos mesmos moldes que se trata das informações das Receitas e Despesas realizadas, que são inseridas mensalmente após o fechamento das informações contábeis. As informações das Receitas e despesas realizadas são extraídas do balancete de verificação por centro de custo.

Figura 10 - Planilha Projeção – Orçamento

CURSO: POS-GRADUAÇÃO AUDITORIA E PERÍCIA CONTÁBIL					
VALOR DA MENSALIDADE S/ DESC.:	R\$ 380,00				
VALOR DA MENSALIDADE C/ DESC. EGRESSO	15%		R\$ 323,00		
VALOR DA MENSALIDADE COM DESC. QUEM INDICA	10%		R\$ 342,00		
VALOR DA MENSALIDADE COM DESC. BOLSA FUNC	50%		R\$ 190,00		
QUANTIDADE DE ALUNOS:	30		Qtd Alunos Quem Indica		
QUANTIDADE DE MENSALIDADES:	14		Qtd Bolsa func 50%		
DISCRIMINAÇÃO - PROJEÇÃO / ORÇADO					
	CURSO: POS-GRADUAÇÃO AUDITORIA E PERÍCIA CONTÁBIL				Consolidado
	1 agosto-17		2 setembro-17		
SALDO ANTERIOR:-	R\$ -	R\$ 2.079,00	R\$ -	R\$ 4.079,00	
RECEITAS					
Mensalidades	R\$ 11.400,00		R\$ 11.400,00		R\$ 171.000,00
Desconto Quem Indica	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Bolsa Funcionário	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Desconto Egresso	R\$ (1.710,00)		R\$ (1.710,00)		R\$ (25.650,00)
Inadimplência - 15%	R\$ (1.453,50)		R\$ (1.453,50)		R\$ (21.802,50)
Descontos Diversos					R\$ -
Bolsas Diversas					R\$ -
Total:-	R\$ 8.236,50	R\$ -	R\$ 8.236,50	R\$ -	R\$ 123.547,50
DESPESAS					
Projeto do Curso	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Encargos Sociais do Projeto	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Divulgação (Rádio e Folders)	R\$ 1.000,00		R\$ -		R\$ 1.000,00
Material Didático	R\$ 150,00		R\$ 150,00		R\$ 2.550,00
Serv. Prestados de Professores	R\$ 1.300,00		R\$ 1.300,00		R\$ 20.900,00
Encargos s/ Salario Professores	R\$ 448,50		R\$ 448,50		R\$ 7.210,50
Serv. Prestados Outros	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Gratificação Coordenação	R\$ 359,00		R\$ 359,00		R\$ 6.103,00
Administrador Geral	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Secretárias (Local)	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Diárias para Professores	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Diárias para Funcionários	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Passagem aérea	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Estada	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Alimentação	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Transporte	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Telefone					R\$ -
Energia Elétrica					R\$ -
Material de Expediente	R\$ 30,00		R\$ 30,00		R\$ 510,00
Outras Despesas	R\$ 1.000,00		R\$ -		R\$ 1.000,00
Correios	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Lanche	R\$ 50,00		R\$ 50,00		R\$ 850,00
Xerox	R\$ 20,00		R\$ 20,00		R\$ 340,00
Rateio Coordenação de Pós	1.800,00		1.800,00		R\$ 30.600,00
Total	R\$ 6.157,50	R\$ -	R\$ 4.157,50	R\$ -	R\$ 71.063,50
Resultado Operacional	R\$ 2.079,00	R\$ -	R\$ 4.079,00	R\$ -	R\$ 52.484,00
Receita Financeira	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Despesa Financeira	R\$ -		R\$ -		R\$ -
Cancelamento	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Resultado Final	R\$ 2.079,00	R\$ -	R\$ 4.079,00	R\$ -	R\$ 52.484,00

Fonte: Elaborada pela Autora (2019)

Seguindo com a análise, também dentro da mesma planilha de orçamento, o orçado e realizado são analisados por mês com o objetivo de comparar ambos e acompanhar o desempenho do curso em questão, conforme demonstrado na Figura 13, e cada mês até o final do curso há um bloco para esta avaliação.

Figura 11 - Comparativo Orçado x Realizado

DISCRIMINAÇÃO	agosto-17		
	Orçado	Realizado	Variação
RECEITAS			
Mensalidades	R\$ 11.400,00	R\$ 9.500,00	-16,67%
Desconto Quem Indica	R\$ -	R\$ -	
Bolsa Funcionário	R\$ -	R\$ (380,00)	
Desconto Egresso	R\$ (1.710,00)	R\$ (684,00)	60,00%
Inadimplência - 15%	R\$ (1.453,50)	R\$ (909,20)	
Descontos Diversos	R\$ -	R\$ -	
Bolsas Diversas	R\$ -	R\$ -	
Total Receita	R\$ 8.236,50	R\$ 7.526,80	
DESPESAS			
Projeto do Curso	R\$ -	R\$ -	
Encargos Sociais do Projeto	R\$ -	R\$ -	
Divulgação (Rádio e Folders)	R\$ 1.000,00	R\$ -	-100%
Material Didático	R\$ 150,00	R\$ -	-100%
Serv. Prestados de Professores	R\$ 1.300,00	R\$ -	-100%
Encargos s/ Salario Professores	R\$ 448,50	R\$ -	-100%
Serv. Prestados Outros	R\$ -	R\$ -	
Gratificação Coordenação	R\$ 359,00	R\$ -	-100%
Administrador Geral	R\$ -	R\$ -	
Secretárias (Local)	R\$ -	R\$ -	
Diárias para Professores	R\$ -	R\$ -	
Diárias para Funcionários	R\$ -	R\$ -	
Passagem aérea	R\$ -	R\$ -	
Estada	R\$ -	R\$ -	
Alimentação	R\$ -	R\$ -	
Transporte	R\$ -	R\$ -	
Telefone	R\$ -	R\$ -	
Energia Elétrica	R\$ -	R\$ -	
Material de Expediente	R\$ 30,00	R\$ -	-100%
Outras Despesas	R\$ 1.000,00	R\$ -	-100%
Correios	R\$ -	R\$ -	
Lanche	R\$ 50,00	R\$ -	-100%
Xerox	R\$ 20,00	R\$ -	-100%
Rateio Coordenação de Pós	R\$ 1.800,00	R\$ 406,63	-77%
Total Despesa	R\$ 6.157,50	R\$ 406,63	-93%
Resultado Mensal	R\$ 2.079,00	R\$ 7.120,17	242%
Receita Financeira	R\$ -	R\$ -	
Despesa Financeira	R\$ -	R\$ -	
Cancelamento	R\$ -	R\$ -	
Total Resultado Financeiro	R\$ -	R\$ -	
Resultado Operacional Total			

Fonte: Elaborada pela Autora (2019)

Figura 12 - Comparativo Orçado x Realizado Consolidado

DISCRIMINAÇÃO	CONSOLIDADO		
	Orçado	Realizado	Variação
RECEITAS			
Mensalidades	R\$ 91.200,00	R\$ 76.000,00	-16,67%
Desconto Quem Indica	R\$ -	R\$ -	
Bolsa Funcionário	R\$ -	R\$ (3.040,00)	
Desconto Egresso	R\$ (13.680,00)	R\$ (5.472,00)	-60,00%
Inadimplência - 15%	R\$ (11.628,00)	R\$ (14.491,00)	24,62%
Descontos Diversos	R\$ -	R\$ -	
Bolsas Diversas	R\$ -	R\$ -	
Total Receita	R\$ 65.892,00	R\$ 52.997,00	-19,57%
DESPESAS			
Projeto do Curso	R\$ -	R\$ -	
Encargos Sociais do Projeto	R\$ -	R\$ -	
Divulgação (Rádio e Folders)	R\$ 1.000,00	R\$ -	-100%
Material Didático	R\$ 1.200,00	R\$ -	-100%
Serv. Prestados de Professores	R\$ 10.100,00	R\$ -	-100%
Encargos s/ Salário Professores	R\$ 3.484,50	R\$ -	-100%
Serv. Prestados Outros	R\$ -	R\$ -	
Gratificação Coordenação	R\$ 2.872,00	R\$ -	-100%
Administrador Geral	R\$ -	R\$ -	
Secretárias (Local)	R\$ -	R\$ -	
Diárias para Professores	R\$ -	R\$ -	
Diárias para Funcionários	R\$ -	R\$ -	
Passagem aérea	R\$ -	R\$ -	
Estada	R\$ -	R\$ -	
Alimentação	R\$ -	R\$ -	
Transporte	R\$ -	R\$ -	
Telefone	R\$ -	R\$ -	
Energia Elétrica	R\$ -	R\$ -	
Material de Expediente	R\$ 240,00	R\$ -	-100%
Outras Despesas	R\$ 1.000,00	R\$ -	-100%
Correios	R\$ -	R\$ -	
Lanche	R\$ 400,00	R\$ -	-100%
Xerox	R\$ 160,00	R\$ -	-100%
Rateio Coordenação de Pós	R\$ 14.400,00	R\$ 1.219,90	-92%
Total Despesa	R\$ 34.856,50	R\$ 1.219,90	-97%
Resultado Consolidado	R\$ 31.035,50	R\$ 51.777,10	67%
Receita Financeira	R\$ -	R\$ -	
Despesa Financeira	R\$ -	R\$ -	
Cancelamento	R\$ -	R\$ -	
Total Resultado Financeiro	R\$ -	R\$ -	
Resultado Operacional Total			

Fonte: Elaborada pela autora (2019)

Ao final do comparativo mensal entre o Orçado e o Realizado, há um bloco totalizador onde os valores são acumulados até o último mês realizado, demonstrando o comparativo consolidado do curso, conforme demonstrado na Figura 14.

As informações anteriores são avaliações individuais por curso. Neste sentido a Instituição avalia o resultado de cada curso como um todo, tratando todas os seus

custos diretos e indiretos, fixos e variáveis. Desta forma identifica individualmente qualquer distorção e possui informações transparentes para a tomada de decisão.

Ao final de cada mês também são avaliados todos os cursos de forma geral. Esta avaliação tem como objetivo verificar o resultado econômico e financeiro geral de determinado período, geralmente o ano fiscal, independente se tem cursos iniciando ou terminando seus módulos. Também nesta avaliação é possível identificar durante o período analisado se os custos fixos estão sendo rateados por completo para todos os cursos ou se ainda ocorre de ter horas ociosas que não possíveis de fazer o rateio.

Como pode ser observado na Figura 15, a análise contempla todos os cursos do período mais a Coordenação de Pós-Graduação, sendo que esta última em separado. Podemos analisar a planilha conforme a indicação abaixo:

- 1 – Valor total dos Custos Fixos da Alocados na Coordenação de Pós-Graduação;
- 2 – Valor total do rateio para os cursos;
- 3 – Resultado de todos os cursos da Pós-Graduação incluindo a parte rateada de cada um;
- 4 – Valor da parte dos custos fixos que não puderam ser rateados devido às horas em que a estrutura da Pós-Graduação não gerou receita sem cursos sendo ministrados, porém as despesas continuaram sendo geradas;
- 5 – Resultado final da Operação de oferta de Cursos da Pós-Graduação incluindo as horas ociosas.

Neste contexto é notório que existem grandes oportunidades de geração de receita dentro do contexto da Pós-Graduação ou outros tipos de geração de receitas, como por exemplo, locação de salas para eventos ou reuniões de outras empresas.

Figura 13 - Avaliação Geral de Resultados

Cód. Conta	Conta	Curso A	Curso B	Curso C	Curso D	Curso E	TOTAL CURSOS	Coordenação Pós-Graduação	TOTAL 2018
3.1.1.01.001	Mensalidades	37.476,00	16.530,00	49.274,00	10.856,00		21.660,00	505.029,35	0,00
3.1.1.01.002	Taxas Diversas	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	40,00	0,00
3.1.1.01.003	Taxa Vestibular	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
		37.476,00	16.530,00	49.274,00	10.856,00		21.660,00	505.069,35	0,00
3.1.1.02.001	(-) Bolsa Faro	5.205,00	2.827,50	6.974,70	472,00		3.819,00	56.753,15	0,00
3.1.1.02.003	Bolsa Funcionário	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	1.374,69	0,00
		5.205,00	2.827,50	6.974,70	472,00		3.819,00	58.127,84	0,00
3.1.1.03.003	(-) Descontos Diversos	975,25	932,72	817,03	0,00		926,41	11.312,64	0,00
3.1.1.03.005	(-) Cancelamento de Mensalidades	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	14.222,70	0,00
		975,25	932,72	817,03	0,00		926,41	25.535,34	0,00
3.1.1.04.001	Outros Aluguéis	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.1.1.04.002	Análise de Água	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
		0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
TOTAL RECEITA		31.295,75	12.769,78	41.482,27	10.384,00		16.914,59	421.406,17	0,00
DESPESAS									
3.3.1.01.001	Salários	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	13.246,12
3.3.1.01.002	Gratificações	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	7.221,67
3.3.1.01.003	Horas Extras	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	166,10
3.3.1.01.004	Descanso Semanal Remunerado	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	31,94
3.3.1.01.005	Adicional Noturno	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.3.1.01.006	Férias	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	10.239,15
3.3.1.01.007	Abono Pecuniário	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.3.1.01.008	13º Salário	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	6.807,36
3.3.1.01.009	Adicional de Insalubridade	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.3.1.01.010	Indenizações	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.3.1.01.011	Quinquênio	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.3.1.01.012	Auxílio Transporte	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.3.1.01.013	Auxílio Alimentação	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	2.334,32
3.3.1.01.014	Honorários	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.3.1.01.015	Aviso Prévio	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	10.285,77
3.3.1.01.016	Adicional de Periculosidade	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.3.1.01.017	Bolsa Estagio	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	615,78
3.3.1.01.018	(-) Faltas	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.3.1.01.019	(-) Auxílio Transporte	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	-3.049,60
3.3.1.01.020	(-) Auxílio Refeição	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	-111,47
3.3.1.01.021	Perda por Insuficiência de Saldo Re	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.3.1.01.022	Horas Vestibular	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.3.1.01.023	Quebra de Caixa	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	186,00
3.3.1.01.024	Ajuda de Custo	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.3.1.01.025	Professores Autonomos	0,00	0,00	0,00	0,00		2.400,00	10.200,00	0,00
		0,00	0,00	0,00	0,00		2.400,00	10.200,00	47.973,14
3.3.1.02.001	Contribuição ao INSS	0,00	0,00	0,00	0,00		480,00	2.040,00	7.242,19
3.3.1.02.002	Contribuição ao FGTS	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	12.469,83
3.3.1.02.003	Contribuição ao PIS	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	475,45
		0,00	0,00	0,00	0,00		480,00	2.040,00	20.187,47
3.3.1.03.001	Material Manutenção e Reparos - Consumo	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	2.215,11
3.3.1.03.003	Aluguéis	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	82.877,97
3.3.1.03.004	Condomínio	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
		0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	85.093,08
3.3.1.04.001	Energia Elétrica	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	21.344,34
3.3.1.04.002	Telefones	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	21.633,07
3.3.1.04.003	Seguros	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3.3.1.04.004	Correios	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	12,85
3.3.1.04.005	Água e Esgoto	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	64,80
3.3.1.04.008	Propaganda e Publicidade	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	8.270,33
3.3.1.04.009	Manutenção Gerador Energia Elétrica	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
		0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	58.335,59

Figura 14 - Avaliação Geral de Resultados – Continuação

Cód. Conta	Conta	Curso A	Curso B	Curso C	Curso D	Curso E	TOTAL CURSOS	Coordenação Pós-Graduação	TOTAL 2018
3.3.1.05.003	Passagens	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	319,57	0,00	0,00
3.3.1.05.004	Estadias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	441,00	0,00	0,00
3.3.1.05.005	Lanches e Refeições	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	180,91	280,43	280,43
3.3.1.05.006	Transporte	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.3.1.05.007	Combustíveis e Lubrificantes - Cons	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	140,84	140,84
3.3.1.05.008	Impressos e Materiais Gráficos - Co	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.3.1.05.009	Material de Expediente - Consumo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.252,49	2.252,49
3.3.1.05.010	Material de Copa e Cozinha - Consum	116,11	108,92	335,54	0,00	192,01	1.787,24	1.040,32	1.040,32
3.3.1.05.017	Materiais de Informática	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	85,00	85,00
3.3.1.05.018	Assinatura de Jornais, Revistas e T	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.3.1.05.019	Bens de Natureza Permanente	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.268,99	8.268,99
3.3.1.05.020	Fardamento	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	370,56	527,99	527,99
3.3.1.05.021	Material Esportivo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.3.1.05.022	Manutenção e Reparo de Bens	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.3.1.05.023	Cursos e Seminários	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	617,00	617,00
3.3.1.05.030	Diárias e Ajuda de Custo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	360,00	360,00
3.3.1.05.031	Indenizações - Cíveis	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.061,00	2.061,00
3.3.1.05.032	Registro de Diploma	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.3.1.05.033	Honorários Advocatícios	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.3.1.05.034	Fretes e Carretos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	500,00	500,00
3.3.1.05.035	Brindes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	84,09	84,09
3.3.1.05.036	Material de Uso do Laboratório - Co	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	295,10	295,10
3.3.1.05.041	Segurança e Monitoramento	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.750,00	1.750,00
3.3.1.05.042	Licenciamento - Sistemas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	609,00	609,00
3.3.1.05.043	Equipamento de Proteção Individual	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.3.1.05.044	Transporte de Valores	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.3.1.05.045	Manutenção Predial	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.3.1.05.046	Impressos e Materiais Gráficos - Se	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.700,00	1.700,00
3.3.1.05.047	Locação de Maquinas e Equipamentos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.909,75	4.909,75
3.3.1.05.054	Material Manut Ar-Condicionado - Co	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9.249,12	9.249,12
3.3.1.05.055	Plano Odontológico - Professores	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-30,00	-30,00
		116,11	108,92	335,54	0,00	192,01	3.499,29	34.701,12	34.701,12

Figura 15 - Avaliação Geral de Resultados – Continuação

Cód. Conta	Conta	Curso A	Curso B	Curso C	Curso D	Curso E	TOTAL CURSOS	Coordenação Pós-Graduação	TOTAL 2018
3.3.1.06.003	Serviços de Informática	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.525,00	3.525,00
3.3.1.06.004	Manutenção e Reparo de Bens	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	750,00	750,00
3.3.1.06.020	Plano Odontológico - Administrativo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	291,99	291,99
		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.566,99	4.566,99
3.3.1.07.005	Manutenção Predial	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.199,70	1.199,70
3.3.1.07.006	Manutenção e Reparo de Bens	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-539,56	-539,56
		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	660,14	660,14
3.3.2.01.002	I.P.T.U. e I.T.R.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	339,86	339,86
3.3.2.01.004	Contrib.Sindical e Assistencial-Pat	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	30,25	30,25
		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	370,11	370,11
3.3.3.01.001	Juros e Multas Passivos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4,33	27,66	27,66
3.3.3.01.009	Desconto Concedido por Acordo	46,79	0,00	101,58	0,00	0,00	2.749,95	0,00	0,00
3.3.3.01.010	Desconto Fies 5%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
		46,79	0,00	101,58	0,00	0,00	2.754,28	27,66	27,66
3.3.3.02.001	(-) Juros e multas Ativos	178,00	0,00	250,86	0,00	34,69	14.169,14	0,00	0,00
3.3.3.02.004	(-) Descontos Obtidos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	201,64	68,37	68,37
		178,00	0,00	250,86	0,00	34,69	14.370,78	68,37	68,37
		-15,10	108,92	186,26	0,00	3.037,32	4.122,79	-244.836,73	-244.836,73
RESULTADO DO CURSO		31.310,85	12.660,86	41.296,01	10.384,00	13.877,27	417.283,38		
RATEIO COORDENAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO		9.791,07	5.135,86	19.582,14	6.825,52	7.362,72	162.743,96		
RESULTADO GERAL APÓS RATEIO COORDENAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO		21.519,78	7.525,00	21.713,87	3.558,48	6.514,55	254.539,42		
DESPESA COORDENAÇÃO DE PÓS NÃO RATEADA - horas ociosas							82.092,77		
RESULTADO ECONÔMICO - DESPESA COORDENAÇÃO DE PÓS NÃO RATEADA							172.446,65		

Fonte: Elaborada pela autora (2019)

4.5.2 Avaliação e comparação dos Modelos

Neste tópico serão aplicados, avaliados e comparados os modelos propostos com o objetivo de verificar qual o modelo mais apropriado para o negócio.

Para a apuração dos custos existem os métodos de custeio, que são ferramentas de apuração dos custos dos produtos ou serviços nas instituições. Esta pesquisa se limitará a tratar dos métodos: ABC, Absorção Pleno e Custeio Variável.

A) Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing)

O Custeio Baseado em Atividades – ABC, não se enquadra nos objetivos da Instituição estudada pois trata-se de um método que avalia o custo a partir de cada processo, que neste caso seriam os processos que envolvem a oferta de curso. O motivo do não enquadramento é que na oferta de curso exige-se poucos processos que justificassem a análise de resultado com esta metodologia.

B) Custeio Variável

O Custeio Variável também não atende os objetivos da Instituição estudada por tratar apenas os custos variáveis, deixando de considerar os custos fixos. Desta forma a análise não contempla a totalidade dos custos e despesas que o curso consome dos recursos que são dispendidos para o mesmo. A justificativa para a não utilização de tal modelo é que o volume maior de custos no caso desta IES objeto deste estudo, são justamente os custos fixos, porém servirá para a análise comparativa.

C) Custeio por Absorção Pleno

Este método de custeio tem como conceito o gênero de custeio que atribui todos os custos de produção, ficando atrelados aos cursos oferecidos e a alocação através de rateio dos custos fixos retrata proporcionalmente quanto cada um gasta dentro da sua capacidade, sendo possível obter o custo de oportunidade do uso dos recursos. A forma de Medida de lucratividade é a margem bruta (MB)

De acordo com os controles levantados a Instituição mantém as planilhas orçamentárias dos cursos individualmente o que proporcionou buscar as informações detalhada. Os custos variáveis e diretos são os custos com pagamento de professores, materiais utilizados, passagens e hospedagem de professores de fora da

Cidade de Porto Velho, ou qualquer outro custo que esteja diretamente ligado à um curso especificamente.

Já os custos fixos que estão concentrados em um determinado centro de custo foram rateados de acordo com o total de horas que o curso permanece nas instalações durante o período em que é ofertado.

A dinâmica deste rateio está demonstrada na planilha 2 e ocorre da seguinte forma:

Linha 1 / Coluna 5 – Total da carga horária que as instalações ficam em operação, independentemente de ter curso;

Linha 3 / Colunas 6 e 7 – São os valores das despesas fixas nos exercícios de 2017 e 2018 que serão rateados, tais despesas se concentram em um único centro de custo;

Coluna 1 – Relação dos cursos, que nesta Tabela só estão contemplando 4 cursos, porém a instituição neste período ofertou em média 7 cursos, sendo que alguns com mais de 3 turmas;

Linha 2 / Colunas 8 e 9 – Neste exemplo só foram demonstrados 2 meses, porém contempla todos os meses dos períodos estudados. Cada mês contém proporcionalmente o valor que cada curso consome das despesas fixas da Instalações. O Objetivo desta forma de ratear os custos se deu por vários fatores. Os principais são: ter o valor mensal dos custos consumidos por curso o segundo é porque os cursos atravessam os exercícios, como demonstrado neste exemplo.

Linha 4 / Colunas 6 e 7 – Valores rateados de acordo com as despesas fixas de cada exercício de acordo com a carga horária em que os cursos estão sendo ministrados.

Linha 3 / Coluna 2 – Carga horária total dos cursos (acadêmica)

Um segundo objetivo desta forma de rateio é estratégico como de conhecer também o número de horas ociosas, que é objeto de outro estudo.

Tabela 4 - Rateio dos Custos e Despesas Fixas

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
			Rateio Despesas							
1	CARGA HORÁRIA PÓS - MÊS			280	2017	2018	mai/17	dez/18	TOTAL	
2	Valor da Hora por Mês						141,38	197,08		
3	Centro de Custo	carga horária	início	final	carga horária	453.990,88	618.555,96	39.587,55		55.182,48
	Curso numero 1	360	jul/17	out/18	22	19.683,71	39.940,93			59.624,64
	Curso numero 2	360	mai/17	ago/18	22	25.379,92	31.350,47	3.110,45		56.730,38
4	Curso numero 3	360	nov/17	nov/18	22	7.416,61	44.265,06			51.681,67
	Curso numero 4	360	dez/17	dez/18	22	4.308,17	48.600,83		4.335,77	52.909,00

Fonte: Elaborada pela autora (2019)

Na Tabela 5, estão relacionados alguns cursos, que ocorreram no período de 2017 a 2018, como forma de demonstrar a aplicação deste método.

Tabela 5 - Aplicação do Método de Custeio por Absorção Pleno

PERÍODO DOS CURSOS: 2017 - 2018							
CURSO	PERÍODO	NUMERO DE ALUNOS	CUSTOS VARIÁVEIS	CUSTOS FIXOS (RATEADOS)	CUSTO TOTAL	CUSTO UNITÁRIO POR ALUNO	Representação do Custo por aluno em relação ao total dos custos
Curso numero 1	07/2017 a 10/2018	25	12.962,08	59.624,64	72.586,72	2.903,47	4%
Curso numero 2	05/2017 a 08/2018	23	12.900,00	56.730,38	69.630,38	3.027,41	4%
Curso numero 3	11/2017 a 11/2018	18	12.035,26	51.681,67	63.716,93	3.539,83	6%
Curso numero 4	12/2017 a 12/2018	28	16.319,32	52.909,00	69.228,32	2.472,44	4%
TOTAL			54.216,66	220.945,68			

Fonte: Elaborada pela autora (2019)

De acordo com a aplicação deste método, foi possível conhecer o custo unitário por aluno de cada curso. Neste estudo, cada aluno representa entre 4% e 6% do total dos custos. Com esse conhecimento a gestão poderá tomar decisões com base no seu custo total, incluindo todas os custos e despesas, tendo condições de conhecer sua margem bruta.

4.5.3 Comparativo entre os Métodos de Custeio Variável e Custeio por Absorção Pleno

Para um melhor entendimento foi elaborado um comparativo de aplicação dos métodos conforme demonstrado na Tabela 6.

Tabela 6 - Comparativo do Custeio por Absorção Pleno e Custeio Variável

Vendas				
Produto	Quantidade Alunos	Preço de Venda	Faturamento	
curso numero 1	25	R\$ 5.250	R\$	131.250
curso numero 2	23	R\$ 6.000	R\$	138.000
curso numero 3	18	R\$ 4.875	R\$	87.750
curso numero 4	28	R\$ 4.200	R\$	117.600
Total	94		R\$	474.600

Custo Variável					
Produto	Quantidade	Custo por Aluno	Custo Variável Unitário	Custo Variável	Custo Variável Total
curso numero 1	1	R\$ 518,48	R\$ 518,48	R\$ 2.330,811	R\$ 58.270,28
curso numero 2	1	R\$ 560,87	R\$ 560,87	R\$ 1.812,328	R\$ 41.683,54
curso numero 3	1	R\$ 668,63	R\$ 668,63	R\$ 1.251,458	R\$ 22.526,25
curso numero 4	1	R\$ 582,83	R\$ 582,83	R\$ 582,833	R\$ 16.319,32
Total		R\$ 2.330,81		R\$ 5.977,430	R\$ 138.799,39

Custos Fixos (Despesas Rateadas)	
Cursos	Valor
curso numero 1	R\$ 59.624,64
curso numero 2	R\$ 56.730,38
curso numero 3	R\$ 51.681,67
curso numero 4	R\$ 52.909,00
Total	R\$ 220.945,68

Custo por Absorção					
Produto	Turmas por curso	Módulos	Valor Unitário por Aluno	Valor Absorvido Total	Percentualmente
curso numero 1	1	15	R\$ 2.454,95	R\$ 61.373,80	
curso numero 2	1	15	R\$ 2.668,43	R\$ 61.373,80	
curso numero 3	1	12	R\$ 2.727,72	R\$ 49.099,04	27,8%
curso numero 4	1	12	R\$ 1.753,54	R\$ 49.099,04	
Total		54		R\$ 220.945,68	

Margem de Contribuição		
(+) Faturamento	R\$	474.600,00
(-) Custos Variáveis	R\$	138.799,39
Margem de Lucratividade - Contribuição Bruta	R\$	335.800,61
(-) Custos por Absorção	R\$	359.745,08
Margem de Lucratividade - Contribuição Líquida	-R\$	23.944,47

De acordo com a tabela ao lado, a margem de lucratividade de cada método oferecem valores bem diferentes. Trabalhando com o Custeio por Absorção Pleno é possível ter a visão do pior custo possível, demonstrando dessa forma a real margem na oferta de cursos.

Utilizando o método de custeio variável, a gestão pode incorrer no risco de entender que está ocorrendo um ganho que não é real e tomar decisões que possam afetar a saúde financeira da IES.

Fonte: Adaptada da Empresa Trasy (2019)

Após a avaliação dos modelos estudados nesta pesquisa, dois estavam dentro do que a IES estudada necessitava, porém com resultados diferentes. O modelo mais adequado para a Instituição foi o Custeio por Absorção Pleno, pois demonstra a realidade do resultado em face a todos os custos dispendidos pelos cursos.

4. Impactos Acadêmico, Econômico e Social

Como contribuição acadêmica, este trabalho pode ser uma fonte de estudo para as demais instituições, é uma forma de agregar academicamente, temas mais específicos a respeito de custos nas Instituições de Ensino no âmbito da oferta de curso de Especialização Lato Sensu, no qual este trabalho está inserido.

Em termos econômicos as Instituições que oferecem cursos de Especialização Lato Sensu têm um papel de grande relevância para o mercado, devendo entregar de volta profissionais devidamente qualificados, com grandes chances de promoções em seus empregos atuais ou recolocação mais rápida ao mercado de trabalho. Para as IES, o controle de custos promove transparência em

seus resultados e com isso proporciona cursos de qualidade e a sua permanência no mercado educacional.

No contexto social, formar profissionais capacitados irá favorecer vários outros campos, com profissionais especializados contribuindo com as empresas para que melhorem suas estruturas e se tornem sustentáveis. Ofertar cursos de especialização para a comunidade em geral, com qualidade e preços acessíveis.

5 Conclusão e Pesquisas futuras

Este trabalho foi desenvolvido, a partir do estudo de caso em uma Instituição de Ensino Superior na cidade de Porto Velho, mapeando processos e analisando as restrições com o objetivo de analisar a situação da IES e assim aplicar algumas ferramentas disponíveis no mercado e avaliar a que melhor se enquadra na necessidade da Instituição objeto deste estudo.

A análise dos modelos de custeio permitiu identificar qual o método é o mais adequado para atender as necessidades da Instituição estudada possibilitando inclusive a conhecer qual o tipo de custo merece mais foco, que são os custos fixos. Desta forma o objetivo geral deste trabalho que é avaliar o método mais adequado de Gestão de Custos foi atendido.

Como existem no mercado vários métodos, estes devem ser avaliados individualmente e a aplicação e análise realizadas exigem estudos mais aprofundados, levando em consideração às particularidades do setor, da realidade da sua região e da Instituição pesquisada, de maneira a proporcionar um entendimento de qual o mais adequado para a necessidade levantada.

Diante do fenômeno de expansão no número de Instituições de Ensino Superior, a atual crise econômica e a retração no número de matriculados, reduzindo assim a demanda, a maioria das Instituições entraram em desequilíbrio e diante desse cenário as Instituições que fizerem uso dos métodos de avaliação e gestão de custos disponíveis no mercado, proporcionando conhecimento para que haja controle dos seus custos e recursos, poderão tomar as melhores decisões diante do resultado demonstrado com isso possuirão maiores chances de permanecer no mercado.

O envolvimento de todos os setores da instituição neste processo é de relevante importância, todos devem participar demandando as informações que irão

gerar dados que auxiliarão na formação das bases para a aplicação dos métodos implantados.

Desta forma as Instituições, conhecendo sua realidade, poderão fazer investimentos relevantes e enxutos, obtendo como retorno, a formação de profissionais mais capacitados que irão atuar nos diversos segmentos do mercado, como também irá gerar relevância da mesma e para a sociedade em geral.

Propõe-se como estudo futuro um aprofundamento nos métodos de rateio de custos fixos que não foi esgotado neste trabalho.

Referências

ALMEIDA, MELINA ANDREA FERNANDES LEAL DE, PACHECO, DIEGO AUGUSTO DE JESUS. Gestão Estratégica De Serviços Em uma Microempresa Prestadora De Serviços - Latin American Journal of Business Management - Recebimento: 3/12/2014 - Aceite: 7/12/2014.

BRESSAN, VERÔNICA PALUDO, BASSO, KENNY, BECKER, LARISSA CARINE BRAZ. Avaliação Da Qualidade Percebida Em Serviços Educacionais: Proposta De Uma Escala - Revista GUAL, Florianópolis, v. 8, n. 2, p. 216-236, maio 2015 www.gual.ufsc.br

BRUNI, ADRIANO LEAL, FAMÁ, RUBENS. Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel, 7. ed. - São Paulo: Atlas, 2019.

CASTRO, LUIZ RICARDO AGUENA JACINTHO GIL DE; SANTOS, FERNANDO DE ALMEIDA. Implantação Do Custeio Abc Em Uma Empresa Do Ramo De Prestação De Serviços. Revista Científica Hermes [en linea] 2012. Disponível em n:<<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477647818007>> ISSN.

CARASTAN, JACIRA TUDORA. Custo Meta e Custo Padrão como Instrumentos do Planejamento Empresarial para obter Vantagem Competitiva - VI Congresso Brasileiro de Custos – São Paulo, SP, Brasil, 29 de junho a 2 de julho de 1999.

CENSO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR – INEP. PG. 22, Nº 211, quinta-feira, 1 de novembro de 2018. ISSN 1677-7042. Diário Oficial da União – Sessão 1 – Disponível em:

http://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/legislacao/2018/portaria_n945_de26102018_cronograma_do_censo_da_educacao_superior2018.pdf.

CINTRA, LEANDRO PINHEIRO, VIDIGAL, PEDRO GUATIMOSIM, BRAGA RENATO DA COSTA. Método De Apuração De Custos: Estudo De Caso Em Uma Fundação De Apoio De Minas Gerais. 1 - Revista Eletrônica Gestão & Sociedade v. 13, n.34, p. 2736-2765 | janeiro/Abril – 2019 - ISSN 1980-5756 | DOI: 10.21171/ges.v13i34.2555.

COELHO, DANILO JOSÉ CAMPOS, CALLADO, ANTÔNIO ANDRÉ CUNHA. Evidências de Isomorfismo na Gestão de Custos de Entidades sem Fins Lucrativos do Brasil - Artigo publicado nos anais do Congresso de Ciências Contábeis e Atuariais da UFPB. Evento realizado em João Pessoa - PB, nos dias 30 e 31 de agosto, e 01 de setembro de 2018. Submissão em 11/09/2018. Revisão em 22/10/2018. Aceito em 10/12/2018. Publicado em 25/01/2019.

CREPALDI, SILVIO APARECIDO, CREPALDI, GUILHERME SIMÕES. Contabilidade de custos – 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2018.408p.

FARIAS FILHO, MILTON CORDEIRO; FILHO, EMILIO J. M. ARRUDA. Planejamento da Pesquisa Científica. 2ª ed. São Paulo. 2015.

FONSECA, MARILIA, FONSECA DIRCE MENDES DA. A Gestão Acadêmica Da Pós-Graduação Lato-Sensu: O Papel Do Coordenador Para A Qualidade Dos Cursos - Educ. Pesqui., São Paulo, v. 42, n. 1, p. 151-164, jan./mar. 2016. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1590/S1517-9702201603136263>.

FONTOURA, FERNANDO BATISTA BANDEIRA DA. Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio. - São Paulo: Atlas, 2013. 228p.

FREITAS, ANDRÉ LUÍS POLICANI. A Qualidade em Serviços no Contexto da Competitividade. Universidade Federal de Santa Catarina - Florianópolis – SC - Brasil - www.producaoonline.inf.br - ISSN 1676 - 1901 / Vol. 5/ Num. 1/ março de 2005.

GALVÃO, MARIA CRISTIANE BARBOSA; PLUYE, PIERRE; RICARTE, IVAN LUIZ MARQUES. Métodos de pesquisa mistos e revisões de literatura mistas: conceitos, construção e critérios de avaliação. InCID: R. Ci. Inf. e Doc., Ribeirão Preto, v. 8, n. 2, p. 4-24. 2017.

GIL, A. C., Como Elaborar Projetos de Pesquisa. Editora Atlas, 4ª Edição. São Paulo, 2002. Disponível em <http://docente.ifrn.edu.br/mauriciofacanha/ensino-superior/redacao-cientifica/livros/gil-a.-c.-como-elaborar-projetos-de-pesquisa.-sao-paulo-atlas-2002./view>. Acesso em 12/11/2019.

GOMIDE, ADNARA RIBEIRO; SOUZA, EVERTON DE FREITAS CORDOVA DE; ALMEIDA, ADRIANA; COSTA, JAQUELINE SEVERINO; VASCONCELOS, PAULO SERGIO. Análise da Implantação de Setor de Custos nas Universidades. XVII Colóquio Internacional de Gestão Universitária – Universidade, desenvolvimento e futuro na Sociedade do Conhecimento.2017. https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/181026/101_00189.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acessado em 25/05/2019.

GONÇALVES, ANA FLÁVIA FARIAS; LEAL, EDVALDA ARAÚJO. Utilização da Gestão de Custos em Micro e Pequenas Empresas: um estudo com empresas do Programa Empreender. I Congresso UFFO de Contabilidade. Uberlândia-MF. 2015. <http://www.cont.facic.ufu.br/sites/cont.facic.ufu.br/files/2-2903-_gestao2904_utilizacao_da_de_custos.pdf>. Acessado em:23/02/2019.

GREEN, TREVOR J. Quality costs in education, The TQM Magazine, 2007. Vol. 19 No. 4. pp. 308-314, Emerald Group Publishing Limited, 0954-478X - DOI 10.1108/09544780710756214.

JÚNIOR, VICTOR MEYER, LOPES, MARIA CECILIA BARBOSA. Administrando o imensurável: uma crítica às organizações acadêmicas, Cad.EBAPE.BR, v. 13, nº 1, artigo 3. 2014. Rio de Janeiro, Jan./Mar.

KAPLAN, ROBERT S; NORTON, DAVID P. Mapas Estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Brasília: Elsevier, 2004. 471p.

KOBS, FABIO FERNANDO. 2008. REIS, DR. DÁLCIO ROBERTO DOS. Gestão nas Instituições de Ensino Superior Privado. Revista Científica de Administração, v. 10, n. 10, jan./jun.

KOTLER, PHILIP. Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle. São Paulo: Atlas. 1998.

LAVARDA, CARLOS EDUARDO FACIN; VARGAS, ALZENIR JOSÉ DE. Desafios na implementação do Balanced Scorecard em uma IES (Instituição de Ensino Superior) comunitária. 2014. Disponível em <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/rec/article/view/15988>

LIMA, CARLOS ROGÉRIO MONTENEGRO DE; SOARES, THIAGO COELHO; LIMA, MAURÍCIO ANDRADE DE. A Utilização do Balanced Scorecard em Instituições de Ensino Superior. RIC – Revista de Informação Contábil – ISSM 1982-3967 – v.6 nº 3, p. 1-13, jul-set/2012.

LOVELOCK, CHRISTOPHER, WRIGHT LAUREN. Serviços: marketing e gestão. São Paulo: Saraiva. 1998.

LOVINS, LOVINS E HOWKEM. Capitalismo Natural - Criando a Próxima Revolução Industrial, Tradução: Araújo, Luiz A e Felizardo, Maria Luiza. 1º ed. São Paulo - SP: Editora Cultrix.1999.

MARTINS, ELISEU; WELINGTON ROCHA. Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. 2. ed. 2015 – São Paulo: Atlas.

MARTINS, ELISEU. Contabilidade de custos - 11. ed. - São Paulo: Atlas. 2018. 380p.

MATZ, ADOLPH; CURRY, OTHEL J.; FRANK, GEORGE E. Contabilidade de Custos. Volume 1. Tradução por Luiz Aparecido Caruso – 2ª ed – São Paulo. Atlas. 1997. 417p.

NOVAES, ANTONIO GALVÃO. Logística e Gerenciamento da Cadeia de Distribuição, 4º ed. Rio de Janeiro, Elsevier – 2015.

PESQUISA SEMESP 2018. Disponível em: <https://www.semesp.org.br/imprensa/crise-de-nivel-superior> - data da pesquisa:14/05/2018.

RECKZIEGEL, V.; SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. Práticas de Gestão de Custos adotadas por empresas estabelecidas nas regiões noroeste e oeste do Estado do Paraná. Revista Brasileira de Gestão de Negócios. v.9, n.23, p.14-27, 2007

RESOLUÇÃO Nº 1, DE 8 DE ABRIL DE 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/9579890/do1-2018-04-09-resolucao-n-1-de-6-de-abril-de-2018-9579886

RIBEIRO, OSNI MOURA. Contabilidade de Custos. - 2ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2011. 522 p.

ROSA, MARCELO MEDEIROS; PETRI, SÉRGIO MURILO; BIANCO, PATRICIA; DIAS, IBSEM AGRELLO. O Balanced Scorecard em Organizações sem Fins Econômicos: Um estudo de caso. Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios, Florianópolis, v. 9, n.1, jan/abr.2016.

SAMPIERI, ROBERTO HERNÁNDEZ; COLLADO, CARLOS FERNÁNDES; LUCIO, MARÍA DEL PILAR BAPTISTA. Metodologia da Pesquisa. Armazém Digital®. Editoração Eletrônica. 5ª ed. Porto Alegre. 2013.

SANTOS, FERNANDA DOS SANTOS, RAUPP FABIANO MAURY. Gestão de Custos Aplicada ao Setor de Prestação de Serviços Fisioterapêuticos: um Estudo de Caso. 2015. Disponível em http://www.abepro.org.br/biblioteca/TN_STP_208_234_26306.pdf .

SANTOS, MARCOS ROBERTO DOS, COSTA, FLAVIANO, VOESE, SIMONE BERNARDES. Causas da (não) Utilização De Sistemas De Apuração De Custos Pelas Instituições Federais De Ensino superior. XXIII Congresso Brasileiro de Custos – Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016.

SEBRAE. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/o-melhor-negocio-para-montar-em-2019-e-no-setor-VgnVCM1000004c00210aRCRD>.

SILVA, CÉSAR AUGUSTO TIBÚRCIO; MORGAN, BEATRIZ FÁTIMA; COSTA, PATRÍCIA DE SOUZA. Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso. Revista de Administração Pública. 2004. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6536>.

SILVA, LIVIA CARNEIRO; SILVA, DENISE MENDES. Balanced Scorecard no Terceiro Setor: uma aplicação prática. I Congresso de UFU de Contabilidade. Uberlândia-MG. 2015.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. Revista Contabilidade & Finanças – USP, n.32, p.40-57, mai/ago. 2003

TAUIL, AMIRE, MAINARDES, EMERSON W. Fatores determinantes na escolha de cursos de pós-graduação *lato sensu*. Buenos Aires, XIII Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária nas Américas - Revista GUAL, Florianópolis, v. 10, n. 4, p. 227-251, Edição Especial 2017 www.gual.ufsc.br.

VARTANIAN, GRIGOR HAIG; NASCIMENTO, DIOGO TOLEDO DO. O Método de Custeio Pleno: Uma abordagem conceitual. VI Congresso Brasileiro de Custos – São Paulo – 1999.

VEIGA, WINDSON ESPENSER; SANTOS, FERNANDO DE ALMEIDA. Contabilidade de Custos – Gestão em Serviços, Comércio e Indústria. 1ª Edição – São Paulo – Atlas. 2016.

VICECONTI, PAULO; SILVÉRIO DAS NEVES. Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo. 11. ed., rev. e atual. – São Paulo: Saraiva. 2013. 268p.

ULYSSEA, DAVID DA SILVA; MARTINS, CRISTINA; SILVA, JONAS DUARTE DA; GIAROLA, POLLYANNA GEROLA; LIMA, CARLOS ROGÉRIO MONTENEGRO DE. Balanced Scorecard em uma Instituição de Ensino Superior: uma Proposta de Modelo para Gestão Estratégica. 2013. Disponível em <http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1351>.

APÊNDICE A – Questionário sobre o fluxo de lançamento e alocação de despesas no setor de Patrimônio

Roteiro de Entrevista

Solicito a Vossa senhoria responder as questões, com objetivo de colaborar com a complementação de estudo acadêmico, para a conclusão da Dissertação do Mestrado em Engenharia de Produção da UFAM.

Desde já agradeço a colaboração.

1 - Qual o papel do Setor de Patrimônio no processo de Gestão de Custos nos Cursos de Pós-Graduação Lato Sensu?
2 - A Instituição tem procedimentos definidos a respeito dos lançamentos das despesas? Como funciona?
3 - Os colaboradores do Setor de Patrimônio sempre tiveram conhecimento de como fazer as alocações de Despesas e Centros de Custos? Se não com se deu esse processo?
4 - A comunicação a Respeito da Alocação das despesas e centros de custos é clara e objetiva?
5 - Que mudanças ou melhorias de processos são mais importantes para o desenvolvimento do fluxo de lançamento e alocação de custos/despesas?

APÊNDICE B – Questionário sobre o fluxo de solicitação de gastos e definição orçamentária para início de cursos

Roteiro de Entrevista

Solicito a Vossa senhoria responder as questões, com objetivo de colaborar com a complementação de estudo acadêmico, para a conclusão da Dissertação do Mestrado em Engenharia de Produção da UFAM.

Desde já agradeço a colaboração.

1 - Quais as atribuições da Coordenação de Pós-graduação?
2 - Como são definidos os gastos da Coordenação de Pós-Graduação?
3 - Como é definido o orçamento para os Cursos de Pós-Graduação?
4 - Existe algum limite de gastos tanto de despesas fixas como para os cursos?
5 - Como funciona o processo de autorização de realização de despesas?

APÊNDICE C – Questionário sobre a Visão da Instituição em relação a oferta de cursos, processo de liberação e acompanhamento de gastos

Roteiro de Entrevista

Solicito a Vossa senhoria responder as questões, com objetivo de colaborar com a complementação de estudo acadêmico, para a conclusão da Dissertação do Mestrado em Engenharia de Produção da UFAM.

Desde já agradeço a colaboração.

1 - Qual a história da Instituição no mercado da Educação em Rondônia?
2 - Como a Instituição é vista no mercado da cidade de Porto Velho?
3 A Instituição tem a prática de gerar orçamento para os cursos de Pós-Graduação Lato Sensu?
4 Ocorre acompanhamento das despesas e receitas realizadas? Com que frequência?
5 - É adotado algum modelo de gestão de custos para mensuração dos resultados dos cursos de Pós-Graduação Lato Sensu?
6 - A Instituição tem Interesse em aplicar ferramentas de gestão de custos nos cursos de Pós-Graduação?
7 - Como ocorre a aprovação das despesas e custos?

APÊNDICE D – Questionário sobre Visão Do Processo Acadêmico

Roteiro de Entrevista

Solicito a Vossa senhoria responder as questões, com objetivo de colaborar com a complementação de estudo acadêmico, para a conclusão da Dissertação do Mestrado em Engenharia de Produção da UFAM.

Desde já agradeço a colaboração.

01 - Como é definida a oferta dos cursos de Pós-Graduação Latu Sensu na Instituição?
02 - No momento da avaliação pedagógica dos cursos, como a questão orçamentária é tratada?
03 - Com que periodicidade são avaliados os resultados dos cursos?
04 - Quantos cursos em média são oferecidos pela Instituição anualmente?
05 - Qual a relevância de manter os cursos de Pós-Graduação Latu Sensu para a Instituição e para o mercado em Porto Velho?
06 - A Instituição tem intensão de aumentar diversidade de cursos?