

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE

Faculdade de Economia e Gestão

**Aplicabilidade dos Princípios do Sistema de Custeio por Actividades numa Instituição de
Ensino Superior, Estudo de Caso da Universidade Católica de Moçambique –
Faculdade de Economia e Gestão (2016)**

De:

ELSA LUCIANO RAFAEL MAJONE

Dissertação Apresentada como Exigência Parcial para Obtenção do Grau de Mestrado em
Contabilidade e Auditoria à Comissão Julgadora da Universidade Católica de Moçambique

BEIRA

FEVEREIRO DE 2018

DECLARAÇÃO

O Presente trabalho foi realizado pelo autor na Universidade Católica de Moçambique em 2017. Este trabalho é da sua autoria, exceto para as citações aqui referenciadas. Nunca foi e nunca será submetido a uma outra Universidade. Nenhuma parte deste trabalho deverá ser reproduzida sem a permissão do autor ou da Universidade Católica de Moçambique.

O autor

Elsa Luciano Rafael Majone

Data: 19/04/2018

O Supervisor

Dr. Amade Mamudo

Data:19/04/2018

DEDICATÓRIA

Aos meus pais Celestina e Luciano, meus
irmãos, Carlitos, Edilicio e Hélder, meu
esposo, Moisés, meus filhos António
Jeferson e Vanessa. Dedico a todos
eles pelo facto de terem me
encorajado e me inspirado.
Que Deus lhes abençoe.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradecer a Deus por ter abençoado este trabalho, aos funcionários dos sectores de Contabilidade, Controle de Créditos, Registo Académico, Controle de Qualidade e a Direção Da U.C.M – Faculdade de Economia e Gestão pela sua abertura e apoio. A minha família, especialmente o meu esposo, aos colegas de turma, docentes, e coordenador do curso o meu muito obrigado.

SUMÁRIO EXECUTIVO

O trabalho intitulado aplicabilidade dos princípios do sistema de custeio por actividades numa instituição de ensino superior (estudo de caso da UCM – FEG, 2016) foi desenvolvido com o objectivo de ajudar aos gestores destas instituições a entender como as suas decisões afectam o comportamento dos custos. A metodologia usada para o estudo é qualitativa que assume a forma de estudo de caso, que consistiu em entrevistas ao pessoal seleccionado, vivência e observação no local, a partir dos dados colectados fez-se a avaliação do funcionamento da instituição, das relações multisectoriais e de seguida procurou-se desenhar um modelo simplificado e adaptado a natureza das actividades da UCM – FEG. O sistema de custeio por actividades (ABC) pode adequar-se as necessidades das instituições de ensino superior porque o sistema tradicional, actualmente em uso, não permite a gestão obter dados confiáveis acerca da origem dos custos e sua imputação. Assim sendo, a faculdade precisa adoptar um sistema de custeio modernizado que permita aos gestores obter informação sobre a origem dos seus custos e proveitos em relação aos cursos ministrados e serviços prestados, e o ABC proporciona aos gestores bases para estas análises. Conclui-se que é razoável a aplicação do sistema de custeio por actividades (ABC) nas instituições de ensino superior, desde que se tenha em conta as especificações de cada faculdade. Recomenda-se à FEG que refaça a sua estrutura de controlo interno, faça um controlo orçamentário, melhore o processo de inventariação e amortização, entre outros para permitir que a aplicação do sistema de custeio por actividades na sua instituição seja possível.

Palavras-chaves: sistema de custeio ABC, repartição dos custos.

ABSTRACT

The work entitled applicability of the principles of the costing system by activities in a higher education institution (UCM case study - FEG, 2016) was developed with the aim of helping the managers of these institutions to understand how their decisions affect the behavior of costs. The methodology used for the study is qualitative, which takes the form of a case study, which consisted of interviews with the selected personnel, experience and observation in the place, based on the collected data, the evaluation of the institution's functioning, the multisector relations and we then sought to design a simplified model and adapted the nature of the activities of the UCM-FEG. The ABC can adapt to the needs of higher education institutions because the traditional system, currently in use, does not allow the management to obtain reliable data about the origin of the costs and their imputation. Therefore, the faculty needs to adopt a modernized costing system that allows managers to obtain information on the origin of their costs and revenues in relation to the courses and services provided, and ABC provides managers with the basis for these analyzes. It is concluded that it is reasonable to apply the system of activity-based costing (ABC) in higher education institutions, provided that the specifications of each faculty are taken into account. It is recommended that the FEG review its internal control structure, budget control, improve the inventory and amortization process, and among others to enable the application of the costing system by activities in its institution is possible.

Key words: ABC costing system

INDICE

LISTA DE TABELAS	VIII
PALAVRAS ESTRANGEIRAS	X
CAPITULO 1: INTRODUÇÃO	1
1.1 Introdução / Historial	1
1.2 Justificativa.....	3
1.3 Definição do problema	3
1.4 Objetivos	4
1.4.1 Objetivo Geral	4
1.4.2 Objetivos específicos	4
1.5 Pergunta de investigação	4
1.7 Delimitação do Estudo	5
1.8 Organização da pesquisa	5
CAPITULO 2: REVISÃO DA LITERATURA	7
2.1 Introdução.....	7
2.2 Revisão da Literatura Teórica	7
2.2.2 Contabilidade de Custos	7
2.2.3 Modelos de Sistemas de Custeio	8
2.2.4 Sistema de Custeio por Actividades (ABC)	12
2.2.5 Conceito de Indutor de Custo	16
2.2.6 ABC e Custeio Tradicional Comparados	17
2.2.7 Actividades e Conceito de Actividades	22
2.2.8 Etapas de Implementação do Sistema de Custeio ABC	28
2.3 Revisão da Literatura Empírica.....	30
2.3.1 Aplicabilidade dos princípios do sistema de custeio ABC numa instituição de ensino superior	30
2.4 Revisão da Literatura Focalizada	32
2.4.1 Implementação do Sistema de Custeio ABC em Moçambique.....	32
CAPITULO 3: METODOLOGIA DA PESQUISA	34
3.1 Introdução.....	34
3.2 Desenho da Pesquisa	34

3.2.1 Classificação da Pesquisa	34
3.3 Definição da População.....	35
3.4 Processo de Amostragens.....	35
3.5 Técnica de Recolha e Análise de Dados	35
3.5.1 Colecta de Dados Primários	35
3.5.2 Colecta de Dados Secundários	36
CAPITULO 4: ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS	37
4.1 Introdução.....	37
4.1.1 Organograma da UCM – Faculdade de Economia e Gestão	38
4.2 Análise e Interpretação de Dados.....	38
4.2.1 Estrutura da Faculdade de Economia e Gestão	38
4.2.2 Perfil dos entrevistados na UCM – FEG	40
4.2.3 Tarefas e responsabilidades dos sectores.....	42
4.2.4 Sistema de apuramento de custos na FEG.....	45
4.2.5 Dados estatísticos e académicos da FEG.....	49
4.2.6 O sistema de custeio ABC na Faculdade de Economia e Gestão	50
CAPITULO 5: CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÃO	62
5.1 Introdução.....	62
5.2 Conclusão	62
5.3 Recomendações	63
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	65
APÊNDICE A:.....	67
APÊNDICE B:	69

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Perfil dos Entrevistados	41
Tabela 2: Experiência Profissional e diferenças identificadas.....	42
Tabela 3:Tarefas e responsabilidade de cada funcionário	43
Tabela 4: Setores indispensáveis para a realização da actividade	44
Tabela 5: Disponibilidade de recursos e forma de utilização na FEG	46
Tabela 6: Controle Orçamentário na FEG	47
Tabela 7: Gestão dos custos na FEG.....	48
Tabela 8: Utilidade da informação financeira.....	48
Tabela 9: Recursos necessários para realização da actividade de lecionação	50
Tabela 10: Divisão de Departamentos em Centros de Custo.....	54
Tabela 11: Imputação dos Recursos Consumidos em Cada Centro de Custo	55
Tabela 12: Identificação de Actividades Principais.....	57

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Identificação de Actividades Principais	18
Figura 2: Estádios do Sistema ABC.....	19
Figura 3: Sistema de Custeio Baseado em Actividade (ABC) de Dois Estágios	20
Figura 4: Sistema de Custeio Baseado em Actividade (ABC) de Múltiplos Estágios.....	21
Figura 5: Organograma da UCM – FEG.....	38
Figura 6: Desenvolvimento do Modelo ABC na FEG.....	51
Figura 7: Organograma da Instituição Segundo o Custeio ABC:.....	53

PALAVRAS ESTRANGEIRAS

Just in time - Na hora certa

Coast management system - Custeio Baseado em Gestão

Activity Based Costing – Custeio Baseado em Atividades

ABB: Activity Based Budgeting - Orçamentação Baseada em Atividades

ABM: Activity Based Management - Gerenciamento Baseado em Atividades

Setup: Configuração

Site: Local

Overhead: A sobrecarga

LISTA DE ABREVIATURAS

UCM - Universidade Católica de Moçambique

FEG – Faculdade de Economia e Gestão

ABC - Custeio Baseado em Actividades

ABB - Orçamentação Baseada em Actividades

ABM - Gerenciamento Baseado em Actividades

FCS – Faculdade de Ciências de Saúde

CAPITULO 1: INTRODUÇÃO

1.1 Introdução / Historial

O presente trabalho de pesquisa intitulado Aplicabilidade dos princípios do sistema de custeio por actividades numa instituição de ensino superior, num estudo de caso da UCM – FEG.

No cenário económico atual a empresa tem buscado encontrar ferramentas cada vez mais eficazes para determinar o custo dos seus produtos e serviços, e a adoção de um método de custeio para determinação dos custos é uma ferramenta indispensável para garantir a pontualidade, qualidade da informação contabilística que os gestores necessitam para tomada de decisões.

Os métodos de custeio são uteis para a empresa determinar a relação entre os recursos gastos na produção e as receitas obtidas, e para avaliar o contributo que cada atividade agrega ao produto final. Neste âmbito a pesquisa visa estudar quais as vantagens que as empresas podem obter ao adoptar o sistema de custeio ABC, e como o mesmo poderá ser aproveitado para auxiliar aos gestores das instituições de ensino superior na tomada de decisões que tenham a ver com a redução de custos e a maximização de lucros.

A pesquisa terá um enfoque qualitativo pois pretende-se compreender, a partir de estudos sobre o sistema de custeio ABC, que desafios uma instituição de ensino superior como a UCM – FEG teria se optasse por adotar este sistema de custeio.

Espera-se que este trabalho sirva de base para o desenvolvimento de outras pesquisas científicas sobre o tema. E sirva como uma ferramenta de apoio a gestão das instituições de ensino superior.

1.1.1 A UCM – Faculdade de Economia e Gestão

De acordo com os seus estatutos a UCM é uma instituição universitária privada, autónoma, de utilidade pública, sem fins lucrativos, instituída pela Conferência Episcopal de Moçambique. O diploma de enquadramento legal da UCM é o Decreto nº 43/95, de 14 de Setembro do Conselho dos Ministros da República de Moçambique, Os Estatutos foram publicados no Boletim da República do dia 8 de Novembro de 1995, I SERIE – Número 45.

Tem atualmente 13 faculdades espalhadas pela zona centro e norte do país, sendo que o objecto de estudo do trabalho foi a Faculdade de Economia e Gestão, que segundo o portal (<http://www.ucm.ac.mz/cms/universidade> visto em 10/01/2018) iniciou as suas atividades no ano

de 1995 por decisão da Conferência Episcopal de Moçambique. É uma pessoa coletiva privada de utilidade pública, dotada de personalidade jurídica e goza de autonomia científica, pedagógica e administrativa.

Nos últimos tempos as instituições de ensino superior privadas em Moçambique estão passando por uma crise financeira, apesar de as instituições públicas não conseguirem absorver todos os candidatos ao ensino superior, muitos optam por interromper os estudos até reunir condições financeiras. Nesta perspectiva a UCM – FEG está sendo desafiada a manter-se no mercado com um reduzido número de estudantes, e com o menor custo de funcionamento possível. Com este trabalho os gestores das instituições de ensino superior terão a possibilidade de apreciar o modelo ABC para melhorar a gestão dos seus custos de forma eficaz, e por conseguinte tomar decisões estratégicas que garantam a sua permanência no mercado.

A escolha da UCM – FEG para a realização do estudo deveu-se ao fato do autor deste trabalho de dissertação pertencer ao quadro de funcionários da instituição a sete anos afeta ao departamento de contabilidade, e por consequência ter conhecimento dos custos da instituição e a natureza das suas atividades, espera-se que com a implementação do sistema ABC os custos da instituição estejam devidamente discriminados pela sua origem, e por conseguinte os gestores possam a partir desta informação definir estratégias para redução ou eliminação dos custos de atividades que não tenham maior contribuição para o serviço final.

Para implementação da metodologia adotada para o presente trabalho, o autor começou por conhecer a Faculdade escolhida para o estudo, os seus objetivos, missão, visão, regulamentos, estrutura organizacional, os seus departamentos, a forma como são apurados os custos, e a partir destes dados interligar com a teoria sobre o sistema ABC para desenhar um modelo de sistema de custeio aplicável a FEG.

1.2 Justificativa

A relevância deste trabalho para os diferentes grupos sociais é:

Para o Governo:

A pesquisa poderá ajudar as instituições de ensino públicas a classificar melhor os seus custos.

Para a Sociedade:

A relevância deste trabalho esta em poder demonstrar as vantagens do uso do sistema de custeio ABC, tendo em conta que atualmente os gestores das empresas, olham para a contabilidade como uma ferramenta de apoio a gestão.

Para os Académicos:

A falta de literatura empírica sobre a matéria, foi também um dos factores que impulsionou o autor na escolha deste tema, e o presente trabalho poderá servir de auxílio para os estudantes, investigadores do nosso país em particular, que pretendam adquirir conhecimento sobre o sistema de custeio ABC, e a sua aplicação nas instituições locais.

No Aspecto pessoal:

Sendo que autor trabalha na Faculdade de Economia e Gestão como Contabilista, e conhece as deficiências que o atual sistema de gestão de custos, o mesmo considera fundamental para garantir o crescimento da instituição que esta, busque ferramentas de apoio a tomada de decisão pelos gestores, e com este trabalho pretende-se contextualizar a teoria de que o sistema de custeio por atividades não é somente aplicado as empresas industriais.

1.3 Definição do problema

Segundo (LIMA, 2010, *apud* Kaplan, 1984), os desafios impostos pelo desenvolvimento económico levaram a novos estudos e desenvolvimento da contabilidade de custos, até então a mesma tinha como base modelos originários dos anos 20 desenvolvidos para indústrias concebidas para a produção em massa de produtos padronizados. Actualmente com a diversificação da gama de produtos e serviços no mercado torna-se essencial que os mesmos sejam imputados de acordo com o seu custo de produção, facilitando a tomada de decisões sobre o seu preço e *mix* de produtos.

O ABC ajuda aos gestores a compreender com a maior precisão onde deverão tomar decisões que proporcionarão maiores lucros, quais as atividades que são dispensáveis ou podem ser agregadas para reduzir custos da empresa. Ou no caso das universidades, quais os cursos que proporcionam melhores resultados financeiros, menores custos, e quais os departamentos que são necessários para garantir a qualidade dos serviços, tendo em conta os custos de sua manutenção.

O sistema de custeio por atividade visa imputar o custo dos Bens ou serviços de acordo com custo de produção, e a UCM – FEG oferece vários cursos, mas não faz uso de ferramentas que a contabilidade Analítica/ de gestão oferece para facilitar a tomada de decisões de gestão, Assim sendo com o presente trabalho pretende-se responder a seguinte pergunta:

É possível desenvolver um sistema de contabilidade de custos em que os conceitos do modelo ABC estão presentes, que possa ser adotado por uma instituição de ensino superior em particular pela Universidade Católica de Moçambique – Faculdade de Economia e Gestão?

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo Geral

Avaliar se o sistema de custeio por actividades é aplicável a uma instituição de ensino Superior, num estudo de caso da Universidade católica de Moçambique- Faculdade de Economia e Gestão.

1.4.2 Objetivos específicos

- ✓ Compreender como é que é feita a alocação de custos na UCM – FEG atualmente,
- ✓ Identificar as atividades que contribuem diretamente para geração de custos,
- ✓ Avaliar como a interdependência entre os departamentos de uma instituição influencia no preço dos custos/serviços,
- ✓ Desenhar um modelo de sistema de custeio para a UCM – FEG, baseado nos princípios do ABC.
- ✓ Levantar sugestões para melhoria do sistema contabilístico em uso na UCM - FEG.

1.5 Pergunta de investigação

- É viável a implantação do sistema de custeio baseado em actividades (ABC) na UCM – FEG?

1.5.1 Perguntas de pesquisa

- ✓ Como é que são atualmente alocados os custos na UCM-FEG?
- ✓ Quais são as actividades que contribuem diretamente para a geração de custos?
- ✓ A interdependência entre os departamentos de uma instituição influencia na formação dos preços?
- ✓ De acordo com os princípios do sistema ABC, será possível desenhar um modelo de sistema de custeio para a UCM – FEG?
- ✓ Que melhorias podem ser feitas no sistema contabilístico em uso na UCM - FEG?

1.6 Limitações do estudo

A falta de literatura empírica sobre a matéria, constrangimentos com a falta de tempo para se dedicar a pesquisa, foram alguns dos maiores desafios na realização da pesquisa.

1.7 Delimitação do Estudo

Esta pesquisa baseasse no estudo de caso da Universidade Católica de Moçambique – Faculdade de Economia e Gestão da Beira em Moçambique, durante o ano de 2017, as razões que levaram a escolha da UCM – FEG são que a mesma oferece vários cursos e serviços mas não faz uso das ferramentas que a contabilidade analítica oferece para facilitar a tomada de decisões.

1.8 Organização da pesquisa

O trabalho está organizado em cinco capítulos, sendo:

Primeiro: A introdução, sendo a primeira etapa do trabalho de pesquisa, onde faz-se a explicação das razões que levaram a escolha do tema, onde faz-se menção do tempo, problematização do estudo, os objetivos e perguntas de investigação;

Segundo: A revisão da literatura teórica, empírica e focalizada, onde serão analisadas as abordagens de alguns autores locais ou estrangeiros sobre o tema em estudo.

Terceiro: Metodologia, onde será explicado como é que a pesquisa foi feita, quando, onde, qual foi a amostra do estudo, como os dados foram processados e a calendarização das atividades de modo a alcançar os objetivos traçados na primeira etapa da pesquisa.

Quarto: A análise e interpretação de dados coletados junto a UCM – FEG.

Quinto: Neste capítulo serão apresentadas as conclusões e recomendações para a gestão das instituições de ensino superior, para os seus colaboradores, e para os futuros pesquisadores da matéria.

CAPITULO 2: REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Introdução

Para uma melhor compreensão sobre os princípios do sistema de custeio ABC, será abordado, neste capítulo os conceitos, características do sistema e sua contextualização a realidade moçambicana. O mesmo esta subdividido em três partes, sendo a primeira, a revisão da Literatura Teórica, a segunda a Revisão da Literatura Empírica e a terceira a Revisão da Literatura Focalizada.

2.2 Revisão da Literatura Teórica

Nesta secção será feito o levantamento da ideologia de alguns autores sobre o tema em estudo, seguido de uma explanação de modo a facilitar a compreensão e o enquadramento teórico ao leitor sobre o sistema de custeio ABC, este capítulo é de extrema importância visto que, antes de contextualizar a realidade Moçambicana deve-se perceber o historial e a evolução do sistema de custeio ABC a nível mundial, e como as outras empresas tem feito a sua aplicação.

2.2.2 Contabilidade de Custos

HORNGREN (2011: 108), para apoiar as melhores decisões dos gestores, os contabilistas vão além de apenas determinar o custo dos produtos e serviços. Eles desenvolvem sistemas de gestão de custo (*cost management system* - CMS), que é um conjunto de ferramentas e técnicas que identificam como as decisões da gestão afetam os custos. Para fazer isso, o CMS primeiro mensura os custos dos recursos consumidos na realização das atividades da organização e, então, avalia os efeitos sobre os custos das mudanças naquelas atividades. Os propósitos básicos de um CMS são fornecer:

1. Medidas agregadas do valor do estoque e custos dos produtos manufaturados para relatórios externos para investidores, credores e outros interessados externos.
2. Informação de custo para decisões gerenciais estratégicas.
3. Informação de custo para controle operacional.

Os gestores internos necessitam de informações acurados e oportunas por motivos estratégicos, tais como decidir sobre o composto de produto e clientes ótimos, escolher as funções da cadeia de valor a ser terceirizadas e tomar decisões de investimento. Para tomar essas decisões os gestores desejam conhecer os custos de produtos, serviços e clientes individuais, HORNGREN (2011).

2.2.2.1 Sistemas de Contabilidade de Custos

Segundo o site https://pt.wikipedia.org/wiki/Contabilidade_de_custos (data de acesso:12/11/17)

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, e de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões, bem como tornar possível a alocação mais criteriosamente possível dos custos de produção aos produtos.

A contabilidade de custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos. Os dados coletados podem ser tanto monetários como físicos.

Segundo (RIBEIRO, 2013:23), a movimentação do património das empresas industriais, com exceção da área de produção assemelha-se a movimentação do património dos demais tipos de empresas. Por esse motivo para se controlar a movimentação do património das empresas industriais aplicam-se os princípios fundamentais de contabilidade, também utilizados para os outros tipos de empresas. Porém o que torna a contabilidade de custos diferente dos demais ramos da contabilidade são os procedimentos praticados na área de produção da empresa industrial os quais exigem a aplicação de critérios específicos para se apurar o custo de fabricação.

2.2.3 Modelos de Sistemas de Custeio

(MOTT,1996) **Custeio** é um serviço contabilístico interno para fornecer informações relevantes aos gerentes de forma pontual e efetiva, em termos de custos.

Métodos de custeio é uma das técnicas que utilizamos para determinar o custo de produção de um bem ou serviço (NASCIMENTO, 2001).

Os métodos de custeio têm a função de determinar o modo como serão atribuídos os custos aos produtos. Falar de sistema de custeio, é falar do conjunto de procedimentos que determinam a forma como a empresa faz a apropriação dos custos suportados sobre os serviços prestados.

Os métodos de custeios podem ser divididos em: sistemas de custeio tradicionais e métodos de custeio contemporâneo.

Os métodos de custeio tradicionais são os que têm como foco principal o apuramento do custo dos produtos. Este método é adequado a ambientes de produção em que predominam os custos diretos (matérias prima e mão-de-obra directa). No qual se subdivide em:

- ❖ Custeio por Absorção;
- ❖ Custeio Pleno;
- ❖ Custeio Variável.

2.2.3.1 Custeio por absorção

Segundo (EVANDIR, 2012), métodos de custeio por absorção é aquele em que os custos fixos e os custos variáveis são apropriados aos produtos ou seja, os produtos absorvem todos os custos incorridos em determinado período. E também o sistema de custeio por absorção, que é o sistema que apura o valor dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção incluindo diretos, indiretos, fixos e variáveis.

Para (KOLIVER, 2000) "o custeio por absorção se caracteriza pela apropriação de todos os custos do ciclo operacional interno aos portadores finais dos custos".

Afirma-se que:

(...) O custeio por absorção é um método derivado da aplicação dos Princípios de contabilidade Geralmente Aceites, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços, segundo (MARTINS, 2010:37) *apud* (COUTINHO, 2014).

Vantagens e desvantagens do sistema de custeio por absorção

Entre as vantagens, (PADOVEZE, 2000. p 50) considera que a mais obvia vantagem do custeamento por absorção é que esta de acordo com os Princípios de Fundamentais de Contabilidade e Leis Tributarias. Outra vantagem citada pelo autor é que ele é menos custoso de implementar, pois ele não requer a separação dos custos de manufactura nos componentes fixos e variáveis.

Para (LEONE, 1997, 341), as principais vantagens estão no facto de os resultados pelo custeio por absorção serem aceites para preparação de demonstrações contabilísticas de uso externo e para obtenção de soluções de longo prazo, onde, normalmente, as informações do custeio por absorção são recomendadas.

Como desvantagens, pode-se considerar o não fornecimento das vantagens que os outros sistemas de custeio fornecem para tomada de decisão. Tendo em conta os objectivos desta pesquisa, o enfoque dado ao comportamento dos custos indirectos pelo custeio por absorção, não ajudaria a instituição a alocar os custos entre os cursos leccionados e serviços prestados.

2.2.3.2 Custeio Pleno ou RKW

Segundo (BORNIA, 2002 *apud* COUTINHO), Para que se possa implementar o custeio pleno, a empresa deverá ter as seguintes características:

- Separação dos custos em itens;
- Divisão da empresa em centros de custos;
- Identificação dos custos com os centros (distribuição primaria);
- Redistribuir os custos dos centros indirectos ate os directos (distribuição secundaria);
- Distribuição dos custos dos centros directos aos produtos (distribuição final).

A primeira que consiste em **Separar os custos em itens**, significa ratear os custos de acordo com a sua natureza e comportamento, visto que os custos não podem ser tratados todos da mesma maneira.

Na segunda fase deverá **dividir-se a empresa em centros de custo**, os centros de custos são unidades de uma organização, geralmente são projetos ou departamentos da empresa. Nesta ótica dividir a empresa em centros de custo é, transformar cada sector de atividade em centro de custo, baseando-se no organograma da empresa. Outra forma seria de subdividir a empresa em filiais, cada uma desempenhando tarefas específicas.

A terceira fase é a **Identificação dos custos com os centros (distribuição primária)**, uma vez que os custos já foram separados em itens, deverá ser feita a alocação dos custos com os respetivos centros de custos, através de bases ou critérios de distribuição próprios.

Na quarta fase deverão ser redistribuídos os custos dos centros indirectos ate os directos (distribuição secundária).

A última etapa consiste em distribuir os custos dos centros de custos aos produtos, e para que esta distribuição seja feita de forma adequada é necessária utilizar uma medida de unidade de trabalho do centro directo, o qual deve ilustrar de forma clara quais foram os recursos usados para fabricação de determinado produto, ou serviço.

O sistema de custeio RKW divide a empresa em centros de custo, sendo a UCM – FEG uma instituição de ensino com vários cursos e departamentos, caso pretenda implementar o sistema RKW poderia transforma-los em centros de custo, a ser alocados os custos. Por sua vez, o sistema de custeio ABC assemelha-se ao conteúdo do sistema de custeio RKW na medida em que o ABC valoriza as atividades desenvolvidas em cada centro de custo, analisa com mais detalhes o consumo daquele centro, a sua relação com outros sectores, para fornecer a gestão dados exaustivos para tomada de decisão e análises.

2.2.3.3 Custeio Directo ou Variável

Segundo (EVANDIR, 2012, 52)Esse sistema contempla como custo de fabricação somente os custos directos ou variáveis. Nesse caso, os custos indirectos integram o resultado juntamente com as despesas. Por contemplar apenas os custos incorridos na fabricação, esse sistema não é aceite pelo fisco para direccionar a contabilização dos custos incorridos aos produtos. A inclusão da carga de custos indirectos juntamente com as despesas onera o resultado. Nos períodos em que a empresa industrial vender toda a produção iniciada e concluída no mesmo período, o resultado não será afetado; entretanto, quando parte da produção for ativada, a adoção desse sistema implicara em estoques e lucro liquido subavaliados.

Conforme (TAVARES, 2004),

Os custos fixos são tratados como custos do período, e não, como custos dos produtos, isto é, são apropriados durante o período no qual eles ocorrem. Assim no método de custeio variável, os custos gerais fixos são excluídos do valor da produção em andamento e dos estoques de produtos acabados, podendo isso ter um efeito marcante sobre o lucro do período e sobre os custos dos estoques.

Portanto, a adoção do sistema de custeio directo fica restrita apenas a fins gerenciais.

Estrutura de Sistema de Custeio Variável

O custeio por Absorção, segundo (MEGLIORINI 2007: 113-114 *apud* COUTINHO, 2014, p 11), é estruturado para atender as disposições legais quanto ao apuramento de resultado e a avaliação patrimonial, ao passo que o custeio variável é estruturado para atender a administração da empresa. Pelo método de custeio variável, obtém - se a margem de contribuição de cada produto, linhas de produto, clientes, etc., que inclui ações como:

- Identificar produtos que contribuem mais para o lucro da empresa;
- Determinar os produtos que podem ter suas vendas incentivadas ou reduzidas e aqueles que podem ser excluídos da linha de produção;
- Decidir entre comprar e fabricar;
- Determinar o nível mínimo de actividade para que o negócio passe a ser rentável.

Tendo em conta um dos objectivos do trabalho seja desenhar um modelo de sistema de custeio que possa ajudar a FEG a identificar os cursos, serviços ou departamentos que proporcionam maiores custos, e menores resultados, as vantagens que o custeio variável oferece poderiam ser úteis para ajudar a instituição a alcançar suas metas, entretanto, devido ao facto deste sistema de custeio fazer a imputação dos custos fixos e indirectos somente no final do exercício tornaria difícil para os gestores obter informação pontual sobre o custo de determinada actividade, e dificultaria a tomada de decisões imediatas para melhoria dos resultados da Faculdade.

2.2.4 Sistema de Custeio por Actividades (ABC)

Na década de 90, muitas empresas dos Estados Unidos, esforçando-se para enfrentar os concorrentes no Japão, Alemanha e outros países, adoptaram novas filosofias de gestão e desenvolveram novas tecnologias de produção. Em muitos casos, essas mudanças impeliram a outras correspondentes nos sistemas de gestão de custos, (HORNGREN, 2011:115).

No passado, quase todas as empresas usavam os **sistemas de custeio tradicionais** – aqueles que não acumulam ou relatam custos de actividades ou processos. Os sistemas de custeio tradicionais trabalham com produção simples e sistemas operacionais. Na década 90, entretanto, muitas empresas fizeram transformações nas operações de manufactura em um sistema de manufactura *just in time* com células de trabalho em reação a um ambiente económico mais complexo. Isso levou a uma necessidade de novos e melhorados sistemas de contabilidade de custos. A melhoria

mais significativa no projecto do sistema de custo tem sido o custeio baseado em actividades (HORNGREN, 2011).

Segundo (STARK, 2008), O custeio baseado em actividades ou ABC (activity based costing) é um método que permite medir o custo e o desempenho das actividades e dos objectos de custo. Este método baseia-se em três premissas: 1) os produtos requerem actividades; 2) as actividades consomem recursos; 3) e os recursos custam dinheiro.

(STARK, 2008) defende também que o, ABC é um sistema de informação sobre as actividades e os objectos de custo de uma empresa, identificando as actividades desenvolvidas, imputando custos a essas mesmas actividades e distribuindo os custos das actividades pelos objetos de custo por múltiplos indutores, e esses indutores refletem o consumo das actividade por parte de cada objeto de custo.

Analisando as diferentes definições associadas ao ABC, conclui – se que ele se baseia essencialmente nos conceitos fundamentais de actividade e de indutor de custo e das relações que se estabelecem entre eles, (STARK, 2008).

A abordagem do custeio baseado em actividade (ABC) contrapõem – se a abordagem tradicional na medida em que se baseia em uma visão horizontal dos processos do negócio, ou seja, a empresa é analisada pelos seus processos e subprocessos, sendo cada um deles constituído por um conjunto de actividades.

No sistema ABC o custeio dos produtos é elaborado em duas etapas distintas: Na primeira é feita a identificação e análise das actividades que tem seus custos determinados; na segunda etapa os custos das actividades são alocados aos produtos.

No método de custeio ABC considera-se actividade tudo aquilo que é executado e consome recursos da empresa para concretização de um processo.

Segundo COOPER e KAPLAN (1998), cit. em (LIMA, C. M.F et al. 2010), idealizadores do sistema de custeio por actividades (ABC) este sistema é "uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por actividades, estabelecendo relações entre as actividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação de fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de

produtos e de serviços e de atendimento a mercado e clientes". O ABC visa o levantamento e a análise dos custos das actividades que envolvem todo o processo empresarial, possibilitando que se avalie o custo e o benefício dessas actividades.

Para a definição dos custos unitários de cada actividade é utilizado o chamado *cost drivers*, ou geradores de custos, que é o evento ligado a uma ou mais actividades que provocam a sua ocorrência.

Segundo (STARK, 2008, 189), como ferramenta ligada a gestão, o ABC proporciona uma visão de consumo da empresa por actividade, eliminando as distorções dos modelos tradicionais de apuramento de custos.

Para sua implementação segue – se as seguintes etapas, de acordo com (STARK, 2008, 189):

- 1º Mapeamento detalhado das actividades ligadas a cada função da administração;
- 2º Alocação de custos a estas actividades;
- 3º Análise dos *cost drivers* (geradores de custo);
- 4º Análise dos indicadores de desempenho para verificação dos indicadores de retrabalho e perdas de cada processo;
- 5º Apresentação de resultados para revisão e validação dos novos dados.

Nos sistemas tradicionais os custos são imputados aos departamentos e destes são alocados aos produtos. No ABC os custos são imputados aos produtos e destes para os produtos. Resumindo, as principais características deste sistema de custeio, segundo (STARK, 2008, 189), são:

- O sistema orienta – se para o processo;
- As actividades consomem recursos, e os produtos consomem actividades;
- Identifica as actividades que agregam valor significativo ao produto/ serviço e as actividades que geram desperdício;
- O rateio dos custos indiretos é feito com base em critérios multidimensionais;
- Identifica as actividades que consomem mais recursos, e os departamentos responsáveis.

O sistema de custeio ABC também é de grande utilidade no sector de prestação de serviços pelas seguintes razões: primeiro, o aumento da competição implicou maior planeamento e controle por

parte das empresas, e segundo, o crescimento do ramo de prestação de serviços na complexidade dos serviços prestados e no tamanho da procura por parte de clientes, deu origem a necessidade de as empresas adotarem sistemas de custeio parecidos com os utilizados nas indústrias.

2.2.4.1 Vantagens e Desvantagens do ABC

Vários autores apontam como a principal vantagem do sistema ABC, o tratamento que é dado aos custos indirectos. Segundo (STARK, 2008, 191) as principais vantagens e desvantagens do sistema ABC são:

O ABC diferencia o tratamento dos custos porque nem todos podem ser relacionados ao volume de produção ou de utilização dos recursos directos (materiais, mão de obra directa, etc.) principalmente quando as linhas de produção são diversas. Razão pela qual este sistema de custeio busca conhecer os factores que realmente provocam custos, com vista a tornar os custos indirectos mais perceptíveis e o *overhead* mais imputável. Um sistema de custeio ABC gera informação mais correcta sobre os custos dos produtos, sobretudo nos casos de grande diversidade e quando os custos indirectos não relacionados com o volume são relativamente expressivos. Neste sistema de custeio é dada a ênfase as análises que contemplam diversos objectos de custo, assumindo-se por isso mesmo como uma ferramenta relevante para a tomada de decisão estratégica, permitindo também uma análise mais cuidadosa do comportamento dos custos e identificando os diversos factores os quais eles são sensíveis.

Finalmente o ABC produz informação que pode ser usada no controle e na gestão do processo produtivo, e representa uma base mais logica, aceitável, abrangente e facilmente compreensível para o custeio. O ABC destaca-se no tratamento dos custos indirectos, nas empresas em que o mesmo é parte significativa dos custos totais, o que torna a informação produzida fiável.

Ainda segundo (STARK, 2008, p 191) na obra Contabilidade de Custos:

Fica claro, com base no que já foi exposto que a principal vantagem do ABC esta na melhor e mais racional alocação dos custos indirectos, reconhecendo as origens dos custo e das actividades consumidas pelos produtos, e a partir dai apresentar aos administradores informação relevantes sobre:

- A redução de custos de actividades;
- A eliminação ou redução de actividades que não agregam valor ao produto;

- Ao conhecimento dos custos de actividades e funções dos setores;
- As análises de causa e efeitos de custos.

2.2.4.2 Elementos de um Sistema ABC

Neste sistema de custeio a que distinguir os recursos, as actividades e os objectos de custo, sendo estes elementos relacionados por meio dos denominados indutores de custo.

Segundo (STARK, 2008, p 193), os recursos podem ser classificados segundo sua natureza em mão-de-obra, equipamentos, materiais, etc. A imputação ou distribuição dos recursos pelas actividades faz-se conforme sua utilização pelas actividades identificadas, recorrendo a indutores de custo previamente definidos. O consumo de cada actividade pelos indutores de custo é medido por outros indutores de custo, que exprimam da melhor forma, essa relação de causalidade.

Por objecto de custo entende-se toda a razão para existência do custo e da realização da actividade. É possível considerar objecto de custo algo para qual se deseje uma medida separada do custo, são exemplos: os clientes, canais de distribuição, etc.

Entretanto, os conceitos de objeto de custo e de recurso não são exclusivos do sistema de custeio ABC, mas neste critério a noção de objecto de custo é entendida de forma mais ampla em relação a forma como é abordada na literatura tradicional.

2.2.5 Conceito de Indutor de Custo

Indutor de custo é o factor capaz de causar uma alteração no custo de uma actividade. No ABC há dois tipos de indutores de custo: 1 indutores de recursos, e 2 indutores de actividade. Os primeiros servem para distribuir os custos dos recursos pelas actividades e, os segundos para repartir os custos das actividades pelos objectos de custo, segundo (STARK, 2008, p 193).

O indutor de custo pode ser um factor ou evento que influencia o nível e desempenho das actividades ou o consumo de recursos por parte delas. O indutor de actividade é o factor que evidencia o esforço desenvolvido para levar a cabo cada actividade, isto é, é o fator que origina a mudança no custo.

As actividades podem ter vários indutores de custo, no ABC os indutores de custo podem ser comparados as unidades de obra usadas nos sistemas de custeios tradicionais, entretanto neste critério representam melhor a variabilidade dos custos indirectos, e para cada centro de actividade

existirão vários indutores de recurso, tantos quantos forem as actividades que compõe esse centro, segundo (STARK, 2008, p 193).

Directamente ligado ao conceito de indutor de custo esta o conceito de centro de custo, que é o agrupamento de todos os custos que sejam influenciados pelo mesmo indutor de custo. E Segundo (STARK, 2008, 193), o número de indutores de custo depende de fatores como o grau de precisão pretendido, o grau de diversidade dos produtos, a dimensão das diferentes actividades e dos custos associados a obtenção da informação.

Em geral, os indutores de custo devem ser escolhidos tendo em conta a correlação com os custos a que se referem e sempre que a complexidade do processo produtivo não permita uma escolha imediata dos indutores de custo, deverá ser empregada uma análise do tipo modelo de regressão linear, começando por usar um só indutor de custo para todos os custos envolvidos e que, a medida que aumentam as variáveis explicativas, mostram que o modelo se torna mais preciso, segundo (STARK, 2008, 193).

2.2.6 ABC e Custeio Tradicional Comparados

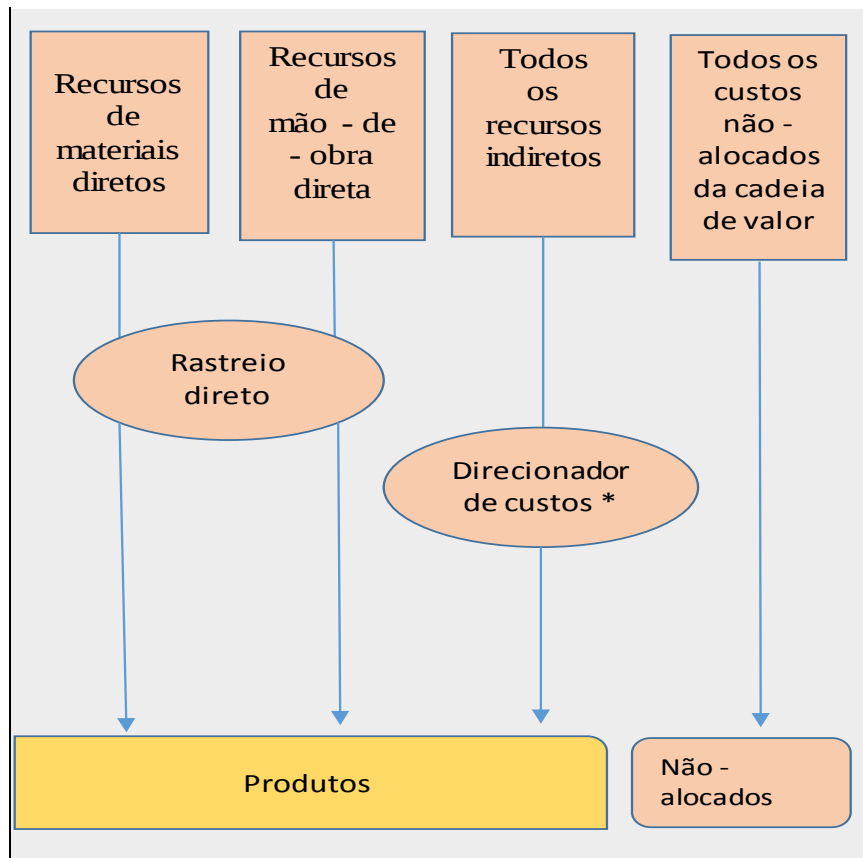
Segundo (HORNGREN: 2003, 116), o foco principal das mudanças nas operações e na contabilidade tem sido um aumento da atenção sobre os custos das actividades empreendidas para pesquisa, projecto, produção, vendas e entrega dos produtos ou serviços de uma empresa (isto é a cadeia de valor inteira das funções negociais).

Segundo (HORNGREN: 2003, 116), os gestores focalizam a sua atenção nas actividades operacionais, mas ate recentemente, as empresas raramente tem medido directamente os custos dessas actividades. Os sistemas ABC primeiro acumulam custos indirectos para cada uma das actividades, tendo em conta a área que esta sendo custeada (uma área pode ser fabrica, um departamento, uma função da cadeia de valor, ou a organização inteira). Então eles atribuem os custos das actividades aos produtos, serviços ou outros objectos de custo que exigiram aquela actividade.

Uma das diferenças principais diferenças entre os sistemas de custeio tradicional e baseado em actividades é a extensão das alocações. Em geral, os sistemas tradicionais alocam apenas os custos de produção aos produtos. Enquanto o ABC aloca os custos de outras funções da cadeia de valor.

A figura seguinte mostra o funcionamento do sistema tradicional de custos.

Figura 1: Identificação de Atividades Principais



Fonte: Horngren, 2003.

Segundo (HORNGREN: 2003, 116):

Os sistemas ABC com frequência, expandem a alocação dos custos para além da produção aos processos do tipo processamento de pedidos, projetos, marketing e serviços aos clientes. Como consequência, os sistemas ABC são mais complexos, mas prometem custos mais acurados para apoiar a tomada de decisões.

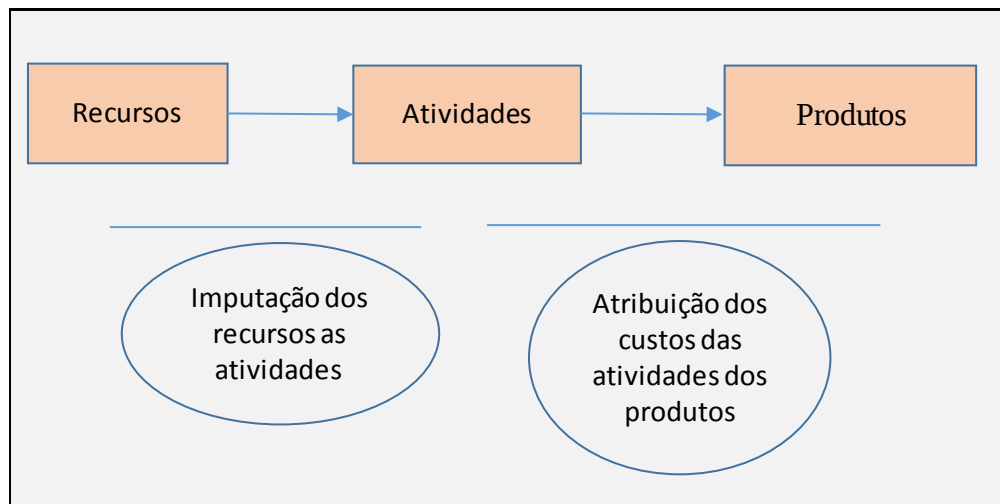
Ainda segundo (HORNGREN: 2003, 118), durante o desenvolvimento de um sistema ABC, os gestores frequentemente descobrem meios para rastrear previamente os custos indiretos aos objetos de custos.

Há muitas variações nos projectos de sistema de custeio tradicional, há também muitas variações do sistema de custeio ABC. O mesmo pode ser:

- De dois estágios;
- De múltiplos estágios;

A figura seguinte ilustra os estágios do sistema ABC.

Figura 2: Estádios do Sistema ABC



Fonte: Major, 2008

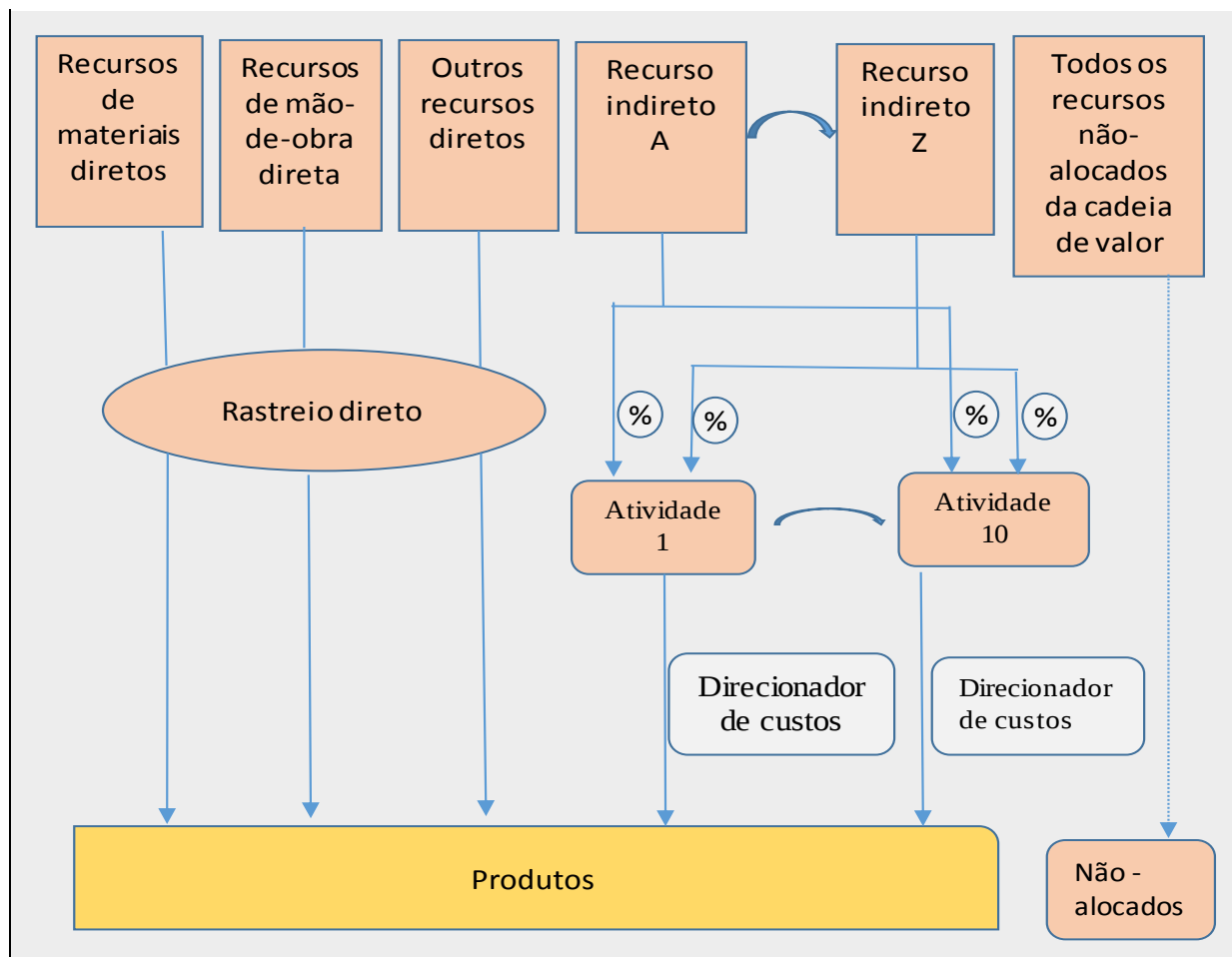
2.2.6.1 Sistema ABC de dois estágios

(HORNGREN: 2003, 118), no sistema ABC de dois estágios, há dois estágios de alocação para ir do custo do recurso original para o custo do produto final ou serviço. O primeiro estágio a custos de recursos para grupo de actividades. Um grupo de custo por actividade é um grupo de custos individuais alocado aos objetos de custo usando um único direccionador. O segundo estágio é alocar custos de actividades aos produtos ou serviços.

O sistema ABC de dois estágios são considerados os mais simples, razão pela qual muitas organizações não acham necessário limitar o número de estágios de alocação em dois e preferem projectar sistemas ABC de múltiplos estágios.

A figura a seguir mostra o funcionamento deste sistema, (HORNGREN: 2003, 118).

Figura 3: Sistema de Custeio Baseado em Atividade (ABC) de Dois Estágios



Fonte: Horngren, 2003.

2.2.6.2 Sistema ABC de múltiplos estágios

O foco do sistema ABC de múltiplos estágios é primeiro, entender como uma empresa realmente opera ao construir um mapa de operações, depois determinar a necessidade de dados operacionais e financeiros, segundo (HORNGREN: 2003, 118).

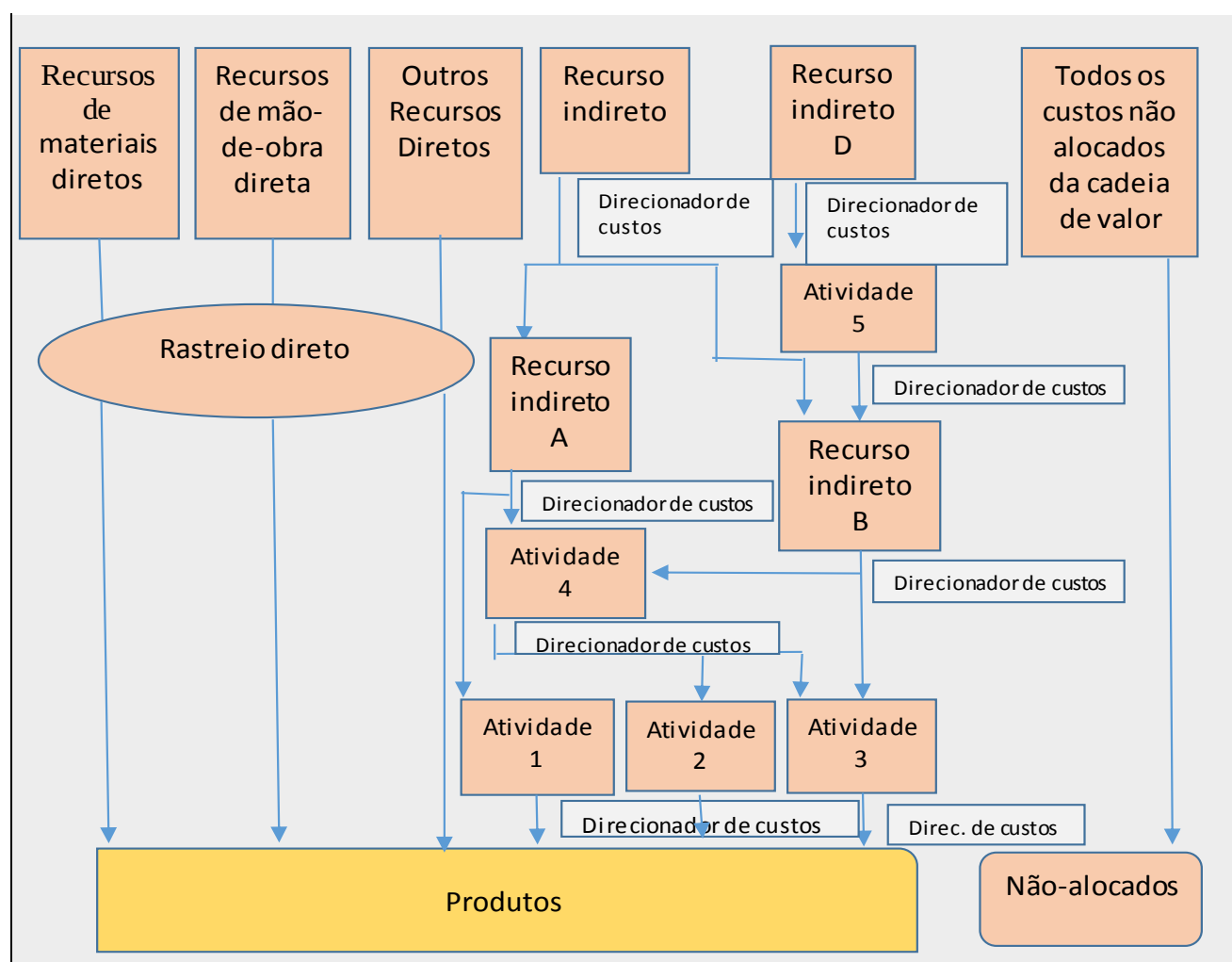
E ainda segundo o mesmo autor, há um formato distintivo operacional para os sistemas ABC de múltiplos estágios, porque muitos dos dados exigidos vem das fontes operacionais, não apenas do razão geral, e muitas empresas começaram a utilizar a abordagem do sistema ABC de dois estágios,

entretanto, converteram mais tarde para abordagem de múltiplos estágios, por causa do foco nas operações e sua tendência para melhorar o entendimento dos gestores operacionais dos negócios.

Os gestores que usam sistemas ABC mais complexos acreditam que sua complexidade adicional propicia custos mais acurados e um entendimento mais profundo das operações, e por sua vez, um entendimento mais profundo dos negócios conduz a organização para melhores ideias para a melhoria do processo, e por sua vez, a melhoria dos processos conduz a clientes mais satisfeitos e a vantagem competitiva no mercado de negócios, (HORNGREN: 2003, 118).

A figura seguinte mostra o funcionamento do sistema ABC de múltiplos estágios:

Figura 4: Sistema de Custeio Baseado em Atividade (ABC) de Múltiplos Estágios



Fonte: Horngren, 2003

2.2.7 Actividades e Conceito de Actividades

2.2.7.1 Conceito de Actividades

De acordo com (MAJOR & VIEIRA, 2008, 195), As actividades formam um conjunto de tarefas relacionadas, podendo ser executadas em mais de uma área funcional, e para sua consecução, consomem recursos da empresa. As pessoas empregadas em uma ordem de compra de matérias-primas serão consideradas recursos mensuráveis.

Segundo (MAJOR & VIEIRA, 2008, 195):

Para definir a lista de actividades da empresa é necessário desenhar a matriz de macroprocessos, pois uma empresa não é constituída pelas áreas funcionais presentes na sua estrutura, uma vez que esta é apenas uma representação formal de autoridade e das suas funções, mas pelas actividades executadas.

Na realidade, o que define a empresa é o trabalho que é feito na transformação de recursos, gerando produtos para atender as necessidades do mercado e remunerar os investimentos dos acionistas, proprietários, segundo (MAJOR & VIEIRA, 2008, 195).

Uma actividade só deves ter um direccionador se dois ou mais direccionadores estiverem presentes em uma mesma actividade, ela deves ser segregada em várias outras actividades. Nem todas as actividades podem ser relacionadas a todos os objetos de custo, no custeio dos objetos de custo, as actividades que tem o mesmo direccionador podem ser agregadas em centros de actividades, ou seja, conjunto de actividades, (MAJOR & VIEIRA, 2008, 195).

2.2.7.2 Identificação das actividades

Nesta fase a empresa identifica as actividades importantes que são executadas por seus recursos indiretos e de apoio, estas actividades são descritas por verbos e seus objetos associados. Isso culmina na criação de um direccionador de actividades que relaciona e define a execução de cada uma delas.

Assim sendo, segundo (MAJOR & VIEIRA, 2008, 196), após serem identificadas, podem ser classificadas em:

- Actividades que agregam valor (A) – apresentam uma relação direta com o produto e são reconhecidas pelo consumidor;

- Actividades que não agregam valor, ou actividades parasitas (B) – devem ser eliminadas ou reduzidas pois acrescentam gastos aos produtos sem agregar valor;
- Actividades de valor incorporando actividades (AB) – aquelas que aparentemente não incorporam valor ao produto mais, são necessárias para que outras ocorram: exemplo o *setup* das máquinas.
- Actividades de suporte (C) – são difíceis de separar da relação com os produtos: exemplos os setores de RH, marketing, relações publicas, etc.

O objectivo dessa análise das actividades segundo (MAJOR & VIEIRA, 2008, 197), é identificar as que não agregam valor ao produto e avaliar sua importância para os clientes. Aquelas que não forem importantes devem ser eliminadas. As que forem significativas para os clientes e para a empresa devem ser comparadas a actividades similares em outras empresas, para avaliar a eficiência e a qualidade com que estão sendo realizadas.

Segundo (MAJOR & VIEIRA, 2008, 197), outra análise importante a examinar a ligação entre as actividades, é as que trabalham em cadeia para atender a objetivos comuns, assim, as relações entre elas devem ser construídas visando minimizar o tempo e aumentar a capacidade de trabalho, após sua identificação e análise elas são custeadas, e então os custos são repassados aos produtos por meio de direcionadores

(MAJOR & VIEIRA, 2008, 197), afirmam que no sistema ABC a identificação dos processos assume importância em função da quantidade de processos que são usados na industrialização dos produtos.

Objetivamente, uma actividade é um conjunto de tarefas com um objetivo em comum que as relaciona e integra.

2.2.7.3 As técnicas baseadas em actividades

Segundo (MAJOR & VIEIRA, 2008, 201), os sistemas de contabilidade por actividade passaram da perspectiva do ABC, que no início estavam apenas relacionadas ao cálculo dos custos dos produtos, para um enfoque diferente. Actualmente esses conceitos passaram a ter outros objectivos e permitiram a que o sistema fosse inclusivo a vários campos de trabalho.

Os diferentes métodos, conceitos e metodologias desenvolvidos constituem o que se denomina técnicas baseadas em actividades, as duas mais importantes são o orçamento baseado em actividade (ABB – *activity based budgeting*) e a gestão baseada em actividade (ABM – *activity based management*).

2.2.7.4 A Gestão Baseada em Actividade

Segundo (MAJOR & VIEIRA, 2008, 203), a gestão baseada em actividade é a gestão baseada em actividade é essencialmente a aplicação do sistema ABC aos conceitos de gestão, ou seja, a extensão do ABC a gestão dos custos. Enquanto na perspectiva tradicional os custos são controlados em cada departamento, no ABM busca-se a optimização dos recursos empregues, por meio da análise das actividades que consomem estes mesmos recursos.

Assim, baseando-se nos conceitos do ABM, os custos são optimizados (ou seja, os custos são ajustados ao valor exacto das necessidades produtivas da empresa), graças a uma gestão correcta das operações realizadas na empresa ou a eliminação das actividades que não agregam valor ao produto final.

Segundo (MAJOR & VIEIRA, 2008, 203), a análise das actividades e dos indutores dos custos feito pelo ABC, ocorre apenas para identifica-los de acordo com os objetivos propostos para o modelo de custeio concebido. Com o ABM já se realiza uma análise para otimizar esses mesmos parâmetros. Neste sentido pode-se concluir que o ABM é no fundo a extensão do sistema ABC e utiliza a informação gerada por esse sistema de custos, para buscar a optimização destes custos.

2.2.7.5 Análise dos Objetos de Estudo

Segundo (MAJOR & VIEIRA, 2008, 203), na maior parte dos casos, o ABC gera informação para ser usada pelos clientes e produtos. Contudo a análise dos diversos canais de distribuição também é importante visto que podem existir alternativas e melhorias de eficiência a serem feitas nesta área. Após a análise do custo dos produtos, e da rentabilidade por cliente se torna uma das mais importantes aplicações de um modelo ABM.

Essa é uma análise de suma importância, já que uma boa parte dos clientes poderia não representar níveis de rentabilidade aceitáveis, estando o lucro assegurado por uma parte dos clientes totais.

2.2.7.6 Custeio de processo baseado em atividades

De acordo com (MAJOR & VIEIRA, 2008, 203) o desenvolvimento desta etapa serve para revelar o custo das atividades identificadas anteriormente, e para que se possa calcular o custo de objetos baseados em atividades.

E, antes de apurar o custo dos objetos baseados em atividade é necessário conhecer os principais processos da empresa. Isso pode ser feito pelo mapeamento do fluxo de trabalho para realização de atividades que formam parte de um processo. A atribuição de custos as atividades deve ser feito de forma mais criteriosa possível de acordo com a seguinte ordem de prioridade, (MAJOR & VIEIRA, 2008, 203):

- Alocação direta;
- Rastreamento;
- Rateio.

A alocação direta se faz quando existe uma relação direta, clara e objetiva, dos itens de custo com certas atividades. O rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração de custos.

De acordo com (MAJOR & VIEIRA, 2008, 204), O rateio é realizado apenas quando não há possibilidade de se utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento. Esse processo de alocação dos custos as atividades é facilitado quando se utiliza a divisão de departamentos em centros de custo. Utilizando-se a departamentalização podem ocorrer três situações:

- Um centro de custo executar uma única atividade;

- Um centro de custo executar parte de uma atividade;
- Um centro de custo executar diversas atividades.

Segundo (MAJOR & VIEIRA, 2008, 206), para aplicar os conceitos do ABC seria necessário destinar os custos para as atividades e, assim, no segundo caso citado os centros de custos devem ser reunidos para se ter uma atividade, e no terceiro caso, é preciso desmembrar um centro de custo em varias atividades. Os centros de custos devem seguir esse mesmo raciocínio, sendo agrupados, sendo agrupados ou desmembrados para custear as atividades, sendo isso realizado por alocação direta, rastreamento, ou rateio. Portanto, sexta fase deve ser realizada a alocação dos custos aos departamentos e, em seguida, os custos dos departamentos devem ser divididos para as atividades ou agrupados para compor uma atividade.

Segundo (MAJOR & VIEIRA, 2008, 203) ao concluir esta etapa, podem-se obter os custos completos de todos os processos da empresa, já que todas as atividades estão custeadas. Uma grande vantagem que se observa nesta etapa do método é que a alta gerência pode descobrir aspectos da empresa que antes não eram conhecidos, principalmente com relação a interação dos departamentos para realizar atividades,

2.2.7.7 Custeio de atividades baseado em atividades

Nessa fase dá-se a iniciação da técnica de alocação dos custos aos objetos de custeio, para isso deve-se seguir os seguintes passos:

(MAJOR & VIEIRA, 2008, 206), aponta cinco passos a seguir para alocação dos custos aos objetos de custeio:

Passo 1: formação de grupos dos custos por atividades

As atividades são reunidas em grupos de custos mais agregados com objetivo de facilitar a alocação de custos para as actividades que tenham o mesmo direcionador.

Passo 2: especificação dos direcionadores de atividades

Devem-se procurar direcionadores que reflitam a relação entre a actividade e o objeto de custeio.

Passo 3: Coleta de dados

A coleta de dados deve ser a mais simples possível, porem representativa.

Passo 4: execução de cálculos

Para calcular os custos, deve-se estabelecer qual é o objetivo do custeio para que o custo seja calculado pela unidade correta.

Passo 5: Apresentação dos resultados

Os resultados devem ser mostrados de maneira mais clara e de fácil entendimento possível, para facilitar a sua utilização em decisões importantes.

2.2.7.8 Apropriação dos custos as actividades e aos produtos

Para fazer a apropriação dos custos as actividades e aos produtos, (MAJOR & VIEIRA, 2008, 205) aponta que, assim como ocorre com as práticas tradicionais de custeio, o ABC também é um sistema que processa a alocação em dois estágios. O sistema tradicional aloca os gastos indiretos e, em seguida, rateia esses custos aos produtos, geralmente, baseado nos custos de mão-de-obra dos produtos. O ABC determina as actividades que consomem os recursos da companhia, e por tanto, geram custos, agregando esses custos em centros de acumulação de custos por actividades. A posterior, esses centros de actividade transferem custos aos produtos baseado no consumo de actividades.

A alocação de custos é realizada por meio de direccionadores nas duas fases, sendo que, na primeira fase, o direccionador é denominado direccionador de recursos ou gerador de primeiro nível e, na segunda fase o direccionador é denominado de actividades ou gerador de segundo nível.

Os direccionadores são utilizados para determinar em que proporções os custos serão aplicados as actividades e aos produtos. O critério de seleção dos direccionadores segundo (MAJOR & VIEIRA, 2008), é o seguinte:

- A variável deve ser quantificável e homogénea;
- Os dados da variável seleccionada devem ser capazes de capturar o custo efetivo, e relaciona-las as actividades /produtos individuais.
- Os direccionadores relacionados devem ter forte correlação com os níveis de custo em cada conjunto de actividade de custo.

2.2.8 Etapas de Implementação do Sistema de Custeio ABC

A implantação do sistema ABC não será feita de forma linear em todos os tipos de instituições, será necessário adapta-lo de acordo com a natureza de cada instituição.

De acordo com (BRINSON, 1996), a implementação do sistema de custeio ABC é feita seguindo os seguintes passos:

1. Identificar os departamentos e agrupa-los em centros de custo (Direção, Coordenação, Administração, e Serviços Auxiliares).
2. Identificar as atividades que contribuem diretamente para a atividade da UCM – FEG (Lecionação de aulas, serviços administrativos, auxiliares, etc.)
3. Alocar recursos consumíveis às atividades identificadas no passo 2;
4. Uma vez identificadas as atividades mais relevantes, determinar direcionadores de atividade para locação dos custos dos serviços;
5. Alocar recursos as atividades e serviços através de através de direcionadores de atividades;
6. Atribuir custos aos serviços prestados na UCM – FEG.

Segundo (NAKAGAWA, 1994, *apud* COUTINHO, 2014), para a implementação do sistema de custeio ABC, deve-se ter em conta os seguintes passos:

- 1º - Verificar no sector financeiro os itens que estão sendo classificados como custos indiretos e seus respectivos valores;
- 2º - Segregar os custos entre aqueles que são consumidos pelas actividades destinadas a produção ou prestação de serviços daqueles destinados ao atendimento de clientes;
- 3º - Separar os departamentos das áreas de suporte;
- 4º - Separar os custos dos departamentos, transformando-os em centros de custos;
- 5º - Identificar os centros de actividade que irão compor a base do desenho do sistema de custeio ABC;
- 6º - Identificar os direcionadores de custo relativos ao consumo de recursos pelas actividades;

7º - Identificar os direcionadores de custo relativos a apropriação dos custos de actividades aos produtos ou serviços prestados;

8º - Identificar os níveis de actividades;

9º - Escolher o número de direcionadores de custo.

Segundo o autor (COUTINHO, 2014), a imputação de custos deverá ser feita segundo um método de repartição utilizando indutores de custo como nr.de alunos, funcionários, quantidades de equipamento adquirido e outros. Ou far-se-á a imputação de recursos as actividades e aos produtos na base da atribuição directa.

2.3 Revisão da Literatura Empírica

Nesta secção a autora fez um levantamento dos estudos empíricos realizados em outros países sobre a aplicabilidade do sistema de custeio ABC numa instituição de ensino superior. Tendo a autora identificado alguns trabalhos de dissertação de Bacharelato e Mestrado com temas similares de estudantes do Brasil e de Portugal.

Os elementos que estas pesquisas fornecem ao estudo sobre a aplicabilidade do sistema de custeio ABC numa instituição de ensino superior (UCM – FEG), são de extrema importância, pois o pesquisador tem a possibilidade de colher experiências relativas as metodologias utilizadas por outros pesquisadores bem como acatar as recomendações deixadas para as futuras pesquisas em torno desta matéria.

2.3.1 Aplicabilidade dos princípios do sistema de custeio ABC numa instituição de ensino superior

(LIMA C., 2010), desenvolveu um estudo no âmbito da sua dissertação no curso de Mestrado em Contabilidade pela Universidade do Porto, Portugal onde se pode extrair as seguintes conclusões:

Nos últimos anos, as universidades buscam fazer reformas na sua organização e nos seus modelos de gestão, com vista a adequarem-se aos novos conceitos de contabilidade no mercado, que até há alguns anos não se colocavam como por exemplo, mercado, cliente e produto.

Assim, torna-se essencial para estas instituições conhecerem profundamente a origem dos seus custos, o que naturalmente vem obrigar à reestruturação dos modelos de custeio tradicionais que a maioria das instituições usam, isto visando obter informação objectiva, fiável e relevante para a tomada de decisões gerenciais.

O trabalho desenvolvido por Lima, pretendia desenvolver um sistema de contabilidade de custos que seja aplicável a organizações como as instituições de ensino superior, e no desenrolar do mesmo apresenta-se e discute-se um modelo que permite imputar os custos da organização, custos com o ensino e custos dos diversos departamentos aos objetos de custo habituais neste tipo de instituições, ou seja ao ensino (cursos de licenciatura, mestrado, doutoramento, pós-graduações), aos projectos de investigação, e aos serviços que preste ao exterior.

Com o trabalho foi possível o autor conhecer detalhadamente o modo de funcionamento de cada serviço, como se inter-relacionam e em que género de custos incorrem. Tendo em conta que os

tradicionais sistemas de contabilidade de custos não proporcionam à gestão das universidades dados confiáveis acerca dos custos e da sua repartição pelos objetos de custo, Lima (2010), acredita que devidas as fragilidades que os relatórios financeiros destas instituições apresentam, as universidades necessitam de adotar modelos de gestão e sistemas de custeio mais sofisticados, que proporcionem uma detalhada informação dos custos e proveitos de cada curso ministrado, e departamentos existentes. Neste contexto o trabalho defende que um modelo de apuramento de custos complexo, como o sistema ABC ou um sistema híbrido com fortes influências deste sistema de custeio, poderá ser adotado e funcionar no ambiente universitário.

Assim, feitas análises dos conceitos teóricos e dos exemplos de aplicação do ABC em empresas do ramo de prestação de serviços, apresentou-se no trabalho um modelo híbrido, com fortes influências do sistema ABC, em que estão presentes os conceitos de actividades e de indutores de custos, mas em que se reconhece que em certos departamentos este sistema dificilmente poderá funcionar, devido a alterações estruturais da organização e demasiada necessidade de colaboração dos intervenientes do setor, pelo que se recorre a um sistema de imputação semelhante aos sistemas tradicionais.

Os princípios do sistema ABC podem ser interessantes e aplicáveis as instituições de ensino superior, e permitirem uma melhor compreensão dos custos e uma mais correta associação aos objectos de custo, mas tal como em qualquer tipo de instituição, a decisão pela sua aplicação deve passar por uma análise custo-benefício que incluirá aspetos como a estrutura de custos, o grau de formação e sensibilidade das pessoas e o estilo de gestão.

Pois embora apresente vantagens significativas o ABC mostrou ser um sistema de difícil implementação.

O autor concluiu que, não tendo o autor a pretensão de apresentar um sistema adaptável à generalidade das instituições de ensino superior portuguesas, porque não o poderia ser pelas particularidades de funcionamento de cada organização e por o trabalho ter partido do estudo específico de uma faculdade de ciências sociais, com todas as suas particularidades e diferenças relativamente a outras (engenharias, medicina), é razoável desenvolver um modelo de contabilidade de custos para este tipo de organizações que, apesar de ter sempre presente os conceitos básicos do sistema ABC, seja suficientemente flexível para permitir a sua adoção por organizações com muitas especificidades como é o caso das universidades.

2.4 Revisão da Literatura Focalizada

Nesta secção faz-se um levantamento dos estudos ligados ao tema feitos no País do autor (Moçambique), ou estudos similares que possam agregar valor ao tema.

2.4.1 Implementação do Sistema de Custeio ABC em Moçambique

Actualmente devido a grande competitividade existente entre as empresas no mercado, é de extrema importância que os gestores das empresas preocupem-se em fazer a ligação entre os custos e as atividades para melhor usarem a contabilidade como ferramenta de apoio a gestão.

No nosso País, estudos ligados ao sistema de custeio ABC são bastante limitados, não foi possível identificar empresas de prestação de serviços que estejam usando o sistema de custeio ABC na sua gestão, sendo que o apuramento dos custos de produtos manufaturados tem sido preocupação apenas das empresas industriais.

Das buscas feitas na literatura moçambicana, artigos científicos, trabalhos de dissertação, o autor identificou um trabalho de Dissertação de mestrado em Contabilidade e Auditoria pela UCM – FEG de Domingos Coutinho, intitulado Implementação de um modelo de análise de custo – sistema de custeio baseado em atividades (ABC) na Universidade Católica de Moçambique: Caso de estudo Faculdade de Ciências de Saúde (FCS) 2012, do qual se pode extrair as seguintes conclusões:

Segundo (Coutinho, 2014) a tendência da faculdade é de controlo efetivo dos custos com as suas especificidades, estratégias de gestão. Deste modo o sistema ABC tornou a ferramenta de gestão capaz de responder o tratamento de custos aplicáveis a faculdade, que permite imputar os custos das operações aos objetos de custos. Todavia as principais conclusões levantadas pelo trabalho foram:

- A aplicabilidade do sistema de custeio ABC provou-se importante na FCS – UCM, demonstrando o seu potencial de gestão pertinente, e portanto ficou provado que o sistema de custeio ABC é uma ferramenta adequada de gestão e análise de custos que poderia ajudar FCS – UCM a melhorar a sua gestão;
- A principal vantagem do ABC é o tratamento dos custos indiretos, e o autor pode concluir que a maior parte dos custos da FCS – UCM são indiretos devido a sua dificuldade única

e exclusiva de estar relacionado aos objetos de custos, logo, isto confirmaria a hipótese de que a implementação do ABC na FCS – UCM seria vantajosa.

- Coutinho afirma também que o salário que em princípio é custo directo, para efeito de análise do ABC na FCS - UCM foi igualmente alocado porque o método atual não permite uma alocação directa, ou seja, também foi considerado custo indirecto para efeito de análise. Conclui-se igualmente que as atividades que geram mais custos indirectos a faculdade de Ciências de saúde são a lecionação de aulas, coordenação de cursos e administração de recursos financeiros. Sendo que as lecionação de aulas e a coordenação de cursos consumiram mais de 50% dos custos indirectos totais da Faculdade tornando grandes mentores de geração de custos.
- Concluiu-se também com a alocação de custos indirectos por curso que, os cursos de Medicina e Enfermagem superior são os que mais custos consomem em relação aos custos totais com uma percentagem avaliada em 30% e 19% respetivamente.

E como recomendação o trabalho de (COUTINHO, 2014) desafiava os gestores das instituições em geral, e em particular os gestores da FCS – UCM a saber identificar quais actividades estão para certo objeto de custo, isto permitiria controlar melhor os custos dos cursos que a Faculdade leciona, ajudaria a reduzir o problema de despender recursos com actividades que não trazem retorno, ou não contribuem directamente para o funcionamento da Faculdade, a finalmente ajudaria a controlar de forma efetiva as necessidades de aquisições de bens consumíveis e não consumíveis.

As conclusões tiradas a partir deste trabalho ajudaram o autor da pesquisa a estruturar melhor o trabalho, pois, apesar da Faculdade de Ciências de Saúde ter uma estrutura académica diferente da Faculdade de Economia e Gestão, as duas faculdades pertencem a mesma universidade e obedecem ao mesmo regulamento e manuais de procedimentos administrativos e financeiros.

CAPITULO 3: METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Introdução

Neste estudo foi usada a metodologia de estudo qualitativa, porque a pesquisa não tinha qualquer utilidade na mensuração de fenômenos em grandes grupos, sendo que buscava essencialmente entender o contexto onde algum fenômeno ocorreu.

Nesta fase do trabalho de pesquisa foram abordados os procedimentos relativos a desenho da pesquisa; a população em estudo; o processo da amostra; o método para a análise dos dados, bem como a forma como os dados primários e secundários foram coletados e processados até se chegar ao trabalho final de dissertação.

3.2 Desenho da Pesquisa

Para realização da presente pesquisa intitulada Aplicabilidade dos Princípios do sistema de custeio ABC numa instituição de ensino Superior – estudo de caso da UCM – FEG 2016, fez-se antes um levantamento de diversas obras literárias que retratam o sistema de custeio ABC, de seguida fez-se uma análise das instituições locais para identificar onde poderia se fazer o estudo de caso e pela natureza dos serviços prestados, pelo fato de não usar métodos de custeio para ratear os custos, o autor achou por bem escolher a UCM – FEG para estudar se o custeio ABC é aplicável a esta instituição de ensino superior.

3.2.1 Classificação da Pesquisa

Método de pesquisa – a pesquisa é classificada como qualitativa, porque esta não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas; O ambiente natural foi a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave, (PRODANOV & FREITAS, 2013).

Tipo de Pesquisa – dentre vários tipos de pesquisa qualitativa, a que melhor se identificou com os objetivos é a pesquisa exploratória em que assume a forma de estudo de caso. (GIL, 2014) considera que um estudo de caso é um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos considerados.

Técnicas de pesquisa – pesquisa bibliográfica, observação, entrevista e pesquisa documental.

3.3 Definição da População

A população em estudo foram os colaboradores da UCM – FEG, uma vez que o estudo tinha enfoque qualitativo. A seleção destes informantes foi feita de forma conveniente, tendo como critério a "representatividade social" (GUERRA, 2008). No período em análise o número de trabalhadores eram 56 administrativos, 52 docentes a tempo inteiro, e 45 docentes a tempo parcial, e o número total de colaboradores da FEG era de 153.

3.4 Processo de Amostragens

A amostra, por seu lado, foram os funcionários do departamento financeiro, do registo académico e do departamento de qualidade da UCM – FEG. A amostragem fora não – probabilística pois como o estudo é circunscrito a uma determinada situação opta-se por escolher participantes que assumem um estatuto de informadores privilegiados. O número total de pessoas entrevistadas foi 7, sendo que 3 estão afectos ao setor de Registo Académico, 3 afetos ao setor de contabilidade e 1 afeto ao setor de Controle de qualidade.

3.5 Técnica de Recolha e Análise de Dados

Para recolha de dados foram realizadas entrevistas semi – estruturadas, com perguntas abertas, com vista a permitir ao pesquisador analisar de forma detalhada como é feita a alocação de custos pelos serviços, quais são as actividades indispensáveis para realização do produto final, quais são as relações de interdependência sectorial entre os departamentos, etc. Como forma de confirmar a veracidade das informações fornecidas, foram feitas as mesmas questões aos funcionários do mesmo setor.

A colecta de dados foi feita através de dois métodos, sendo o método primário e método secundário. Para coleta de dados primários foram realizadas entrevistas semi – estruturadas dirigidas aos colaboradores da instituição, e a coleta de dados secundários será feita através de observação, e análise documental.

3.5.1 Colecta de Dados Primários

A colecta de dados primários foi feita através de uma entrevista com perguntas abertas dirigido aos colaboradores da UCM – FEG afetos a departamento financeiro, registo académico e controle de qualidade. A entrevista foi respondida oralmente, e a natureza das perguntas variou de acordo com a área de afetação do entrevistado. O guião da entrevista para contabilistas estava dividido em duas partes sendo a primeira, dados do colaborador, área de formação, afectação. A segunda

parte buscava saber quais são as fontes de rendimento da faculdade, como é feita a alocação de custos atualmente, e o conhecimento que os colaboradores tem sobre o funcionamento do sistema de custeio ABC. E a entrevista para os colaboradores afetos ao registo académico e controle de qualidade também estava dividida em duas partes sendo a primeira, dados do colaborador, área de formação, afetação. A segunda parte buscava saber quais são os cursos que a Faculdade lecciona, quantos estudantes tem em cada curso, quantos coordenadores de cursos existem e mais.

3.5.2 Colecta de Dados Secundários

Com vista a perceber melhor o surgimento, a evolução e a forma como o sistema de custeio ABC vem sendo aplicado nos diferentes tipos de instituições ao nível mundial, foi necessário fazer uma análise documental a partir de livros, dissertações de licenciatura, mestrado, e artigos publicados com enfoque neste sistema de custeio. A coleta de dados secundários serviu de base para revisão de literatura, para o suporte da análise e interpretação de dados coletados primariamente, e para fazer o enquadramento metodológico necessário.

CAPÍTULO 4: ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

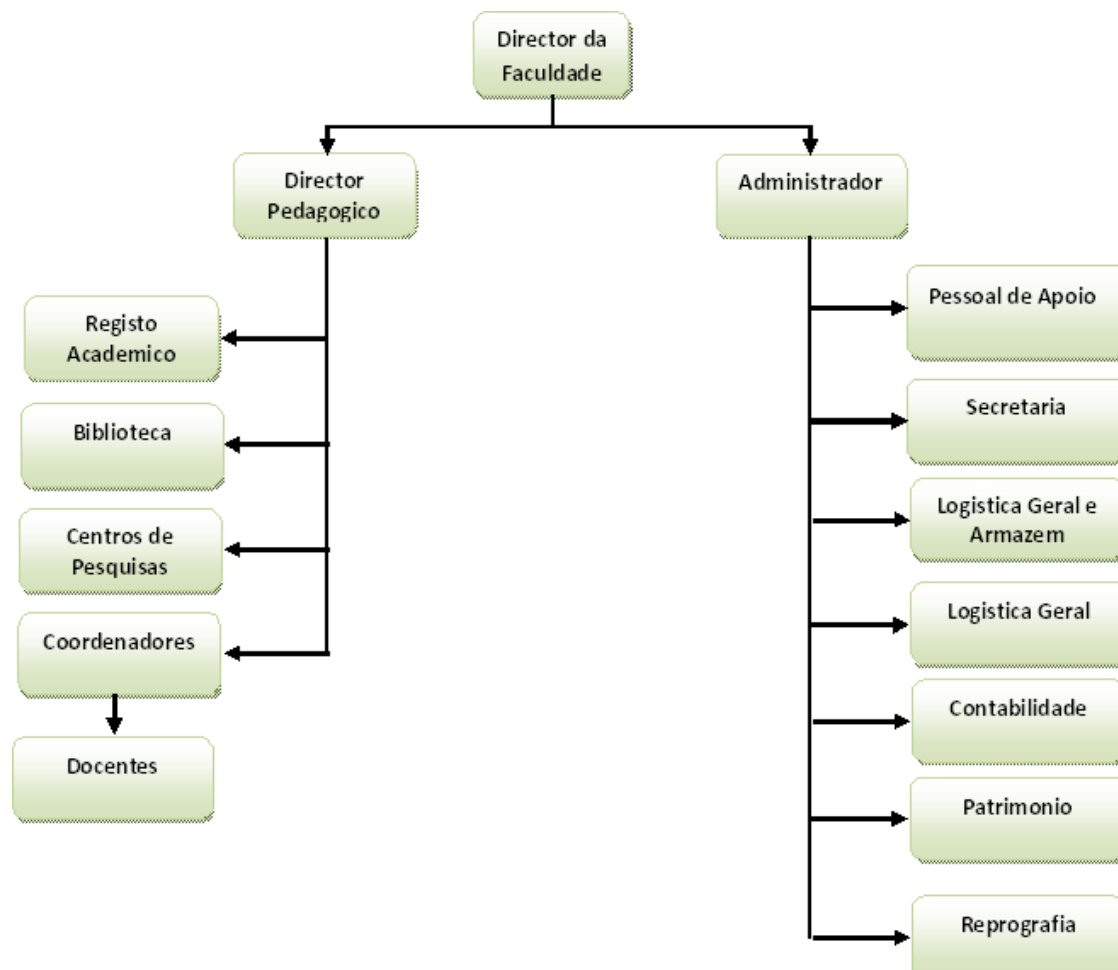
4.1 Introdução

No cenário económico atual em que as empresas públicas e privadas de Moçambique, buscam melhorar a racionalização de seus recursos e conter os custos, a adoção de um sistema de custeio como o ABC poderá ser a ferramenta ideal para incrementar o nível de eficiência na gestão da UCM – FEG. A autora idealizou um sistema inspirado no modelo ABC que poderá ajudar a UCM – FEG a conhecer o custo de cada curso, aluno, disciplina, prestação de serviço, de pesquisa e arrendamento de salas, e assim fazer-se a correlação dos proveitos e ganhos, e os custos suportados por cada objecto de custo.

Nesta fase do trabalho, serão apresentados os resultados obtidos durante o processo de entrevistas, observação, e análise documental e contextualizando aos conceitos do modelo ABC. De seguida será apresentado um modelo de sistema de custeio ABC adaptado as necessidades da FEG, elaborado pelo autor.

4.1.1 Organograma da UCM – Faculdade de Economia e Gestão

Figura 5: Organograma da UCM – FEG



Fonte: Autor, baseado nos dados coletados no local, 2016

4.2 Análise e Interpretação de Dados

4.2.1 Estrutura da Faculdade de Economia e Gestão

O órgão máximo da Faculdade é a Diretora, responsável por liderar os colaboradores e definir estratégias para o crescimento da empresa. A Diretora da Faculdade presta contas ao Conselho Universitário, e é alvo de fiscalização por parte órgãos superiores (Reitoria da UCM). Todos os

responsáveis de sector, coordenadores da FEG prestam contas a Diretora através de relatórios periódicos e são alvo de supervisão direta por parte deste.

- Imediatamente a seguir a Diretora da Faculdade esta o Adjunto Pedagógico, responsável pela área académica da instituição, avalia o desempenho dos coordenadores de cursos, docentes, registo académico em colaboração com o sector de controlo de qualidade. O mesmo deve também atender as reclamações de estudantes sempre que os docentes, coordenadores não consigam ultrapassar uma questão e, como membro da direcção tem poder de decisão sobre os aspetos ligados a gestão da Faculdade.

- O Administrador responde e dirige de todo o pessoal técnico e administrativo, é responsável pelas compras, garantir a manutenção e conservação dos bens, criar condições óptimas de trabalho, o administrador é responsável também por gerir os recursos financeiros da Faculdade, embora dependa do parecer/autorização da Diretora antes de tomar alguma decisão estratégica.

- Coordenadores de cursos, existem actualmente na UCM – FEG 11 cursos de licenciatura, 9 cursos de mestrado, 2 cursos de Doutoramento, sendo que para cada curso ministrado existe um coordenador responsável por supervisionar o trabalho dos docentes, melhorar e atualizar o plano curricular do curso resolver as preocupações académicas dos alunos.

- Controle de qualidade avalia o desempenho dos docentes, elabora as estatísticas de alunos por género, cursos e numero. Também analisa o plano curricular dos cursos ministrados e as condições físicas e estruturais da faculdade em relação as normas exigidas pelo Conselho Nacional de Avaliação Científica.

- Registo Académico, é a base de dados de notas, exames físicos e Dissertações de Faculdade.

- O Recursos Humanos controla a assiduidade e pontualidade dos colaboradores, contrata novos funcionários, garante o cumprimento dos direitos e devedores trabalhistas.

- O sector de Contabilidade faz o registo de despesas e receitas da instituição, assessora a direcção na forma de gerir os recursos financeiros e faz o atendimento de estudantes, em assuntos ligados a propinas, e cobranças de taxas.

- A Biblioteca, subdivide-se em biblioteca física onde os alunos podem consultar obras literárias, ler e estudar em grupo, e uma biblioteca informática com 8 computadores onde se pode pesquisar na internet e dirigir trabalhos de investigação.
- Relações Publicas, é responsável por divulgar a imagem da Faculdade ao exterior através de campanhas, palestras, panfletos e mais, elaborar anúncios e avisos dos cursos e serviços prestados, divulgar os eventos (graduação, congressos, conferencia, feiras) e outras que sejam organizadas pela UCM.
- Enfermaria, faz testagem, aconselhamento, através de palestras do grupo ou individualmente a estudantes e colaboradores, prestam primeiros socorros a doentes e feridos no recinto escolar e outros.
- Clinica Jurídica, é um sector virado para o serviço de apoio a comunidade, através do qual estudantes do curso de direito assessorados pelos seus docentes interferem para a resolução de casos jurídicos a pessoas desfavorecidas.
- Capelania, sendo a UCM instituição Católica dispõe a tempo integral de um padre (Capelão), responsável por dirigir missas, aconselhar e ouvir as preocupações dos fiéis para garantir um bom ambiente entre os estudantes, colaboradores e o exterior.
- Secretaria, é a recepção da Faculdade onde são entregues e recebem-se todos os despachos, também esclarecem dúvidas, dão informação ao público em geral.
- Gea Consult, é um centro de pesquisa agregado a instituição que presta serviços ao exterior de: Pesquisas, aluguer de salas, apartamento e escritórios.
- Manutenção e limpeza, fazem parte deste sector os auxiliares de limpeza e técnicos básicos especializados (pedreiro, carpinteiro, serralheiro, canalizador, jardineiro...).

4.2.2 Perfil dos entrevistados na UCM – FEG

Existem na Faculdade de Economia e Gestão actualmente nove contabilistas divididos em três sectores. Três Contabilistas estão afectos na Contabilidade (sector onde tratam de despesas), três estão afectos ao Controle de Créditos (sector onde tratam de entradas de valores e gestão das contas de alunos, rendas, e serviços externos), e dois estão afectos a secretaria (setor onde tratam da emissão de recibos, extratos de conta de alunos e esclarecimentos), e existem atualmente cinco

funcionários afectos ao Registo Académico e um funcionário afeto ao departamento de qualidade. Para efeitos do presente trabalho, foram seleccionados uma amostra de três contabilistas, sendo dois afectos ao setor de Contabilidade e um afecto ao Controle de Créditos. E foram seleccionados três técnicos de Registo Académico e um *focal point* de qualidade. Importa referir que as tarefas desempenhadas nestes sectores não diferem muito de um trabalhador para outro, razão pela qual não seria necessário entrevistar todos os membros do departamento para avaliar as tarefas desempenhadas. Na tabela a seguir serão apresentadas as características dos entrevistados:

Tabela 1: Perfil dos Entrevistados

Entrevistado	Sexo	Grau	Area de formação	Anos de trabalho na FEG
1	M	Licenciado	Contabilidade e Auditoria	8 meses
2	F	Licenciado	Contabilidade e Auditoria	8 meses
3	F	Licenciado	Contabilidade e Auditoria	7 anos
4	M	Licenciado	Gestão Portuária	7 anos
5	F	Licenciado	Contabilidade	3 anos
6	F	Técnico Médio	Contabilidade	2 anos
7	M	Mestre	Gestão de Negocios (MBA)	7 anos

Fonte: Autor (2017, com base na entrevista

Os nomes dos entrevistados foram codificados por questões éticas, e para preservar a imagem dos mesmos, em resumo foram entrevistados sete funcionários sendo três do sexo masculino, quatro do sexo feminino e com experiencias compreendidas entre oito meses a sete anos.

Quando questionados se já tinham experiência de trabalho na área a que estão afectos, antes de ingressarem no quadro de funcionários da UCM, e se tendo trabalhado em outras instituições teriam identificado alguma diferença no sistema em uso, os entrevistados responderam o seguinte:

Tabela 2: Experiência Profissional e diferenças identificadas

Entrevistado	Resposta
1	Não trabalhei exatamente como contabilista, porque a experiência que tive antes de trabalhar na UCM foi como estágio profissional. Mas identifiquei algumas diferenças sim, porque a empresa onde estagiei era uma consultoria que prestava serviços a empresas de diferentes ramos de atuação, enquanto que a UCM focaliza apenas na prestação de Serviços de ensino.
2	Nunca trabalhei numa empresa como contabilista, na empresa onde trabalhei até ser admitida fazia trabalhos de secretariado.
3	A experiência que tive antes de trabalhar na UCM foi como estágio profissional, numa empresa de Consultoria em Contabilidade. E identifiquei algumas diferenças em função da natureza das atividades da UCM, do regime de Isenção de Impostos que se encontra enquadrada.
4	Não.
5	Não.
6	Não.
7	Sim. Já trabalhei como professor do ensino básico, e a diferença que encontrei é que na UCM as pautas são lançadas pelo próprio docente na plataforma, e o estudante pode ter acesso a informação On-line.

Fonte: Autor, com base na entrevista

Pode-se verificar que na sua maioria os trabalhadores não possuíam experiência de trabalho nas áreas a que estão afetos, os entrevistados um e dois apenas tinham estagiado noutra instituição de natureza diferente, fato que dificulta a empresa a ter inovações, visto que os colaboradores adquirem todo o conhecimento no terreno e não partilham nenhuma experiência inovadora com a instituição.

4.2.3 Tarefas e responsabilidades dos sectores

Antes de avaliar a tratamento de custos na FEG é necessário perceber as tarefas que cada funcionário desempenha, a tabela a seguir ilustra como estão divididas as tarefas pelos contabilistas, técnicos de RH e Controle de qualidade.

Tabela 3:Tarefas e responsabilidade de cada funcionário

Entrevistado	Resposta
1	As tarefas da minha responsabilidade são: Controle Orçamentário e de Gestão, fazer relatorios financeiros, reconciliação bancária, e análise dos registos das contas de balanço, gastos, gestão das saídas de material em armazém.
2	Lançamentos de saídas em numerários e cheques, arquivo de documentos de despesas devidamente documentados, reconciliação de cheques, pagamentos de despesas de caixa, fazer depósitos bancários, emitir relatorios mensal de fluxo de caixa, cheques emitidos, atendimento de instituições financiadoras de bolsas de estudo, cobranças de mestrandos e doutorandos, emissão de recibos.
3	Coordenar as atividades dos contabilistas, elaborar relatorio financeiros mensais e discuti-lo com a direção, acessorar o administrador na gestão de pagamentos de alunos e de despesas, controle orçamentário, conferência de lançamentos de entradas e saídas no sistema, registo de entradas e saídas do Centro de investigação.
4	Cadastro de novos estudantes, emissão de pautas, arquivo de processos de alunos, de pautas, de exames e dissertações, esclarecimento de estudantes.
5	Cadastro de novos estudantes, emissão de pautas, arquivo de processos de alunos, de pautas, de exames e dissertações, esclarecimento de estudantes.
6	Cadastro de novos estudantes, emissão de pautas, emissão de documentos, arquivo de processos de alunos, de pautas, de exames e dissertações, assistência aos docentes e a direção pedagógica.
7	Controle estatístico de estudantes e docentes, avaliação de desempenho dos docentes, avaliação dos planos curriculares, das instalações.

Fonte: Autor, com base na entrevista

Verifica-se que as funções a nível dos departamentos de contabilidade e controle de créditos estão bem segregadas, e a equipe esta em número suficiente para satisfazer a demanda pelos serviços. A nível do registo académico, as tarefas dos entrevistados quatro e cinco são semelhantes e o entrevistado seis tem uma responsabilidade maior devido a emissão de documentos e assistência aos docentes e direção pedagógica. O entrevistado número sete é o único afecto ao controle de qualidade, e sendo a FEG uma Faculdade grande em termos estruturais e em número de

colaboradores, poderá ter dificuldades em prestar um serviço de qualidade, e entregar informação pontualmente.

Questionados sobre quais são os setores que consideram indispensáveis para realização da atividade da FEG, os entrevistados responderam o seguinte:

Tabela 4: Setores indispensáveis para a realização da atividade

Entrevistado	Resposta
1	Para lecionar é indispensável que haja docentes.
2	O corpo docente é indispensável e o pessoal de apoio por causa da limpeza das salas de aula.
3	São indispensáveis os docentes, a biblioteca, os serviços financeiros, Registo Académico, Direção, Recursos Humanos, Secretariado e coordenação dos cursos.

Fonte: Autor, com base na entrevista

De facto os docentes são a chave para uma instituição de ensino, razão pela qual os mesmos constituem custos diretos para efeitos de implementação do ABC na FEG, mas todos os integrantes do organograma da instituição contribuem e tem papel importante para a realização das atividades. Segundo Lima (2010, p 30), pela importância e peso que o pessoal docente tem na estrutura de custos, a questão dos custos com docentes deverá ser tratada com algum cuidado, devido ao fato de parte do pessoal docente ter características de custos indiretos quando exercem atividades de (Direção, serviços administrativos, e conselhos).

Nota-se que a maioria dos entrevistados está satisfeito com o trabalho que esta a desempenhar, pelo que os entrevistados um, dois e sete afirmam que gostam principalmente do aprendizado e da experiência que estão adquirindo na faculdade, e por poder partilhar os seus conhecimentos com a instituição.

Quando questionados se teriam alguma recomendação a deixar para a gestão com vista a melhorar o desempenho do seu setor, os entrevistados um, dois, quatro, cinco e seis disseram que não, o entrevistado três gostaria que “*fossem melhorados os meios de comunicação com os estudantes, para melhorar a cobrança de propinas*”, e o entrevistado sete recomendou que “*a instituição busque atender as recomendações do comitê de avaliação científica para que a Universidade seja reconhecida internacionalmente*”.

4.2.4 Sistema de apuramento de custos na FEG

Os entrevistados do sector de contabilidade e controle de créditos foram unânimes ao afirmar que as fontes de rendimento da Faculdade de Economia e Gestão eram inscrições, matrículas, propinas de estudantes, outras taxas (Emissão de documentos, recorrências, exames especial, teste e exame extraordinário), aluguer de salas para eventos (seminários, formações, workshop), aluguer de apartamentos (por dia), prestação de serviços de investigação e pesquisa.

A faculdade está no regime normal de contabilidade, e as demonstrações financeiras são apresentadas de acordo com o plano geral de contabilidade (PGC – NIRF), por realizar uma actividade sem fins lucrativos não possui nenhuma obrigação fiscal com o Estado, isto é, não paga impostos que incidam sobre a pessoa coletiva. E quando questionados se a FEG utiliza algum sistema de custeio os entrevistados um, dois e três afirmaram que não sabem.

Os custos directos e indirectos não são rateados pelos seus objectos de custo, e não existe nenhum critério de repartição de custos pelos departamentos e cursos. De acordo com os entrevistados "*todos os custos são classificados da mesma forma*", com excepção do entrevistado dois que respondeu "*os custos que temos tido são todos directos e estão sendo reconhecidos da mesma forma*".

Segundo (Caiado, 2009: 81 *apud* Coutinho, 2014: 45) os custos directos são aqueles que não sofrem qualquer alteração ou desvio na afetação aos respetivos objetos, e custos indirectos segundo Lima, (2010: 30) numa instituição de ensino superior seriam todos os demais custos excluindo os salários (gabinetes, direção, conselhos, prestação de serviços). Neste sentido para permitir a implementação do ABC na FEG deveriam ser repartidos os custos em directos e indirectos.

Questionados se existem centros de custos nos registos Contabilísticos, e se sim, qual foi o critério usado para formação dos mesmos, apenas o entrevistado três sabia que "*Sim existem. E para sua formação foram transformados todos os cursos em centros de custo, para permitir a análise das receitas e dívidas de estudantes por cursos*". O entrevistado um e dois desconheciam esta informação. Verifica-se então que, os centros de custo não estão sendo usados para efeitos de análises de entradas de valor e dívidas de estudantes, conforme o previsto. Sendo que caso a empresa adopte o ABC os centros de custo deverão ser reformulados e, ao invés de serem os cursos, deverão transformar os departamentos e os cursos em centros de custo.

Não existia um método de apuramento dos cursos e ou/departamentos que tenham maior ou menor contribuição no total de gastos do período, segundo os entrevistados "*não existem actualmente mecanismos de obter esta informação*".

Segundo os entrevistados não existem actividades com valor significativo, mas que não agregue valor significativo ao produto final, com exceção do entrevistado três que afirma "*As actividades na sua maioria agregam valor ao produto final mas, nalgumas vezes o valor gasto para realização destas actividades vai além do necessário*". O autor verificou que a opinião do entrevistado três adequa-se melhor aos resultados da empresa, por a mesma apresentar custos fixos muito elevados, sendo que para realização da actividade de prestação de serviços o recurso principal é o homem, deixa evidente que há um desperdício nos materiais adquiridos.

O autor procurou saber se a faculdade disponibiliza todos os recursos necessários para realização das actividades pelos colaboradores? E se os recursos disponíveis estão sendo utilizados de forma eficiente, pelo que obteve as seguintes respostas:

Tabela 5: Disponibilidade de recursos e forma de utilização na FEG

Entrevistado	Resposta
1	Sim, os recursos são disponibilizados de forma que todos departamentos consigam atingir os seus objetivos, assim como os objetivos da instituição.
2	Sim. Todos recursos necessários são disponibilizados, principalmente para os estudantes e docentes.
3	Sim. Os funcionários tem a sua disponibilidade todos meios técnicos e materiais que necessitam para realizar as suas atividades, porém, não existe um controle da forma como os meios consumíveis (material de escritorio, limpeza) estão sendo utilizados.

Fonte: Autor, com base na entrevista

Para que haja um bom controlo dos custos, é necessário que a empresa faça uma previsão das suas receitas, gastos e investimentos para o período seguinte, isto é, precisa haver um orçamento adequado as necessidades dos sectores, que tenham em conta a racionalização dos recursos sem prejudicar a qualidade dos serviços. Neste sentido, o autor procurou saber se existia um controle orçamentário formal na Faculdade? E se sim, que medidas são tomadas para fazer face as variações sofridas nos custos, comparativamente aos pré-estabelecidos, pelo que obteve as seguintes respostas:

Tabela 6: Controle Orçamentário na FEG

Entrevistado	Resposta
1	Sim, existe um orçamento. E quando uma rubrica excede o valor orçado pede-se o reforço daquela rubrica, ou atendendo e considerando que nem todas rubricas excedem, pode-se usar o valor disponível noutras rubricas para suprir as necessidades.
2	Sim, existe um orçamento. E quando uma rubrica excede pede-se autorização para reforçar o saldo.
3	Sim, existe um orçamento. E quando uma rubrica excede não deverá ser realizada mais nenhuma compra, caso esta medida vá afetar o desempenho normal da instituição solicita-se o reforço juntos aos órgãos centrais da Universidade.

Fonte: Autor, com base na entrevista

Para realização de uma despesa na FEG, existe um processo que começa com a requisição do bem/material por parte dos responsáveis de departamento, armazenista ou pelo responsável do património, seguido pela aprovação da direção, emissão de cheque e respetivo pagamento. Antes da realização da despesa não eram verificadas a disponibilidade de saldos das rubricas para garantir a não extrapolação do orçamento, sendo que ocorreram alguns desvios no orçamento aprovado para o exercício 2016, e para fazer face a estes desvios, foi requerido junto aos órgãos centrais de gestão o aumento do valor orçado para a rubrica.

Tendo em conta o tema da pesquisa: Aplicabilidade dos princípios do sistema de custeio por atividades numa instituição de ensino superior, é de extrema importância que o autor buscasse perceber se os contabilistas conhecem este sistema de custeio, e pode-se auferir que não, apenas o entrevistado três contrariou dizendo " *Sim, conheço é um sistema de Contabilidade focado para o custo. E quanto a sua aplicação, acho que o mesmo tem sido usado principalmente em empresas industriais, mas a sua adoção poderia ajudar a FEG a melhorar a gestão*".

Questionados se nos relatórios apresentados faz parte, o relatório de custos por departamento ou cursos, os contabilistas afirmaram que não, e na opinião deles o sistema de gestão em uso na Faculdade é:

Tabela 7: Gestão dos custos na FEG

Entrevistado	Resposta
1	Sim, creio que a nossa gestão de custos é eficiente porque conseguimos reportar prontamente as saídas de valor.
2	Sim, porque os custos são sempre reportados.
3	Na minha opinião a gestão dos custos esta sendo feita de forma adequada, de acordo a natureza das atividades da FEG.

Fonte: Autor, com base na entrevista

E para se avaliar a qualidade da informação produzida pela contabilidade é necessário ver ate que ponto a mesma esta sendo útil para os gestores no processo de tomada de decisões, neste sentido, questionou-se aos contabilistas se a informação produzida pelo departamento de Contabilidade esta sendo útil para tomada de decisões gerenciais? E obteve-se as seguintes respostas:

Tabela 8: Utilidade da informação financeira

Entrevistado	Resposta
1	Sim, claramente. Porque a área financeira é o coração de todas instituições, e para medir a prestação da empresa é necessário dados financeiros.
2	A informação que a contabilidade produz é muito importante para os gestores, porque assim verificam a entrada de valores dos estudantes.
3	A informação esta sendo util, porque é a partir da mesma que são feitas todas as projeções futuras, bem como análises do crescimento da FEG.

Fonte: Autor, com base na entrevista

Pese embora a informação financeira seja reportada aos gestores periodicamente, creio que para fazer face a competitividade do mercado e a crise financeira que assola o Pais, é necessário que os gestores tenham informações mais precisas e detalhadas sobre a origem dos desvios orçamentais, dos custos, assim como devem perceber a origem das dívidas dos estudantes. Portanto, se a FEG adotasse o sistema de custeio ABC estes problemas estariam ultrapassados.

4.2.4.1 Criticas ao modelo

Sendo a FEG uma instituição com visão de crescimento a longo prazo, e pelo facto da mesma estar no mercado a muitos anos, deveria buscar ferramentas de gestão que ajudem a identificar de forma rápida e transparente quais são os itens que consomem mais recursos, para permitir aos gestores

tomar decisões do tipo, extinguir ou agrupar departamentos que não contribuam em grande percentagem para a execução do produto final, encontrar meios alternativos para reduzir os custos fixos através do rateio destes gastos, entre outras vantagens.

Nota-se que o sistema de contabilidade atualmente em uso na FEG, esta mais focado no controle das entradas de valor, e para as saídas limitam-se a apurar o total de gastos do período, sem ter em conta as atividades que originam estes custos, neste sentido a empresa poderá ter receitas elevadas, mas, se não prestar maior atenção a origem dos seus custos, parte significativa das receitas adquiridas serão desperdiçadas em atividades que não agregam valor ao produto final.

4.2.5 Dados estatísticos e académicos da FEG

A implementação do sistema de custeio ABC na FEG requer alterações na parte financeira, estrutural da empresa, para tal era necessário perceber os cursos que são lecionados, a quantidade de docentes, coordenadores e estudantes, e os recursos que todos precisam para o decorrer das aulas de forma satisfatória.

Neste sentido procurou-se saber dos entrevistados quantos cursos, docentes e coordenadores a FEG tem, e responderam com unanimidade que são: *vinte e um cursos, sendo onze de licenciatura, oito de mestrado e dois de doutoramento; cinquenta e dois docentes a tempo Inteiro e quarenta e cinco docentes a tempo parciais; e treze coordenadores de curso*. E para melhor análise buscou-se dados relativos ao numero mínimo de estudantes por turma e, na sua maioria os entrevistados responderam que é necessário pelo menos vinte estudantes, com exceção do entrevistado sete que afirmou "*serem necessários pelo menos quinze estudantes*".

Uma vez conhecidos os dados estatísticos, procurou-se saber se estes colaboradores tem a sua disponibilidade todos os recursos disponíveis e se a distribuição de recursos varia de acordo com o curso em que vão lecionar, donde se obteve as seguintes respostas:

Tabela 9: Recursos necessários para realização da atividade de lecionação

Entrevistado	Resposta
4	Sim. Os cursos de informática e Arquitectura exigem salas equipadas, e os demais cursos utilizam os mesmos recursos.
5	Não. Todos os cursos utilizam os mesmos recursos.
6	Não. Todos os cursos utilizam os mesmos recursos.
7	Existe alguma diferença, porque o curso de Arquitectura utiliza mesas especiais para desenho e os cursos de informática e contabilidade possuem laboratórios com softwares e ferramentas próprias.

Fonte: Autor, com base na entrevista

4.2.6 O sistema de custeio ABC na Faculdade de Economia e Gestão

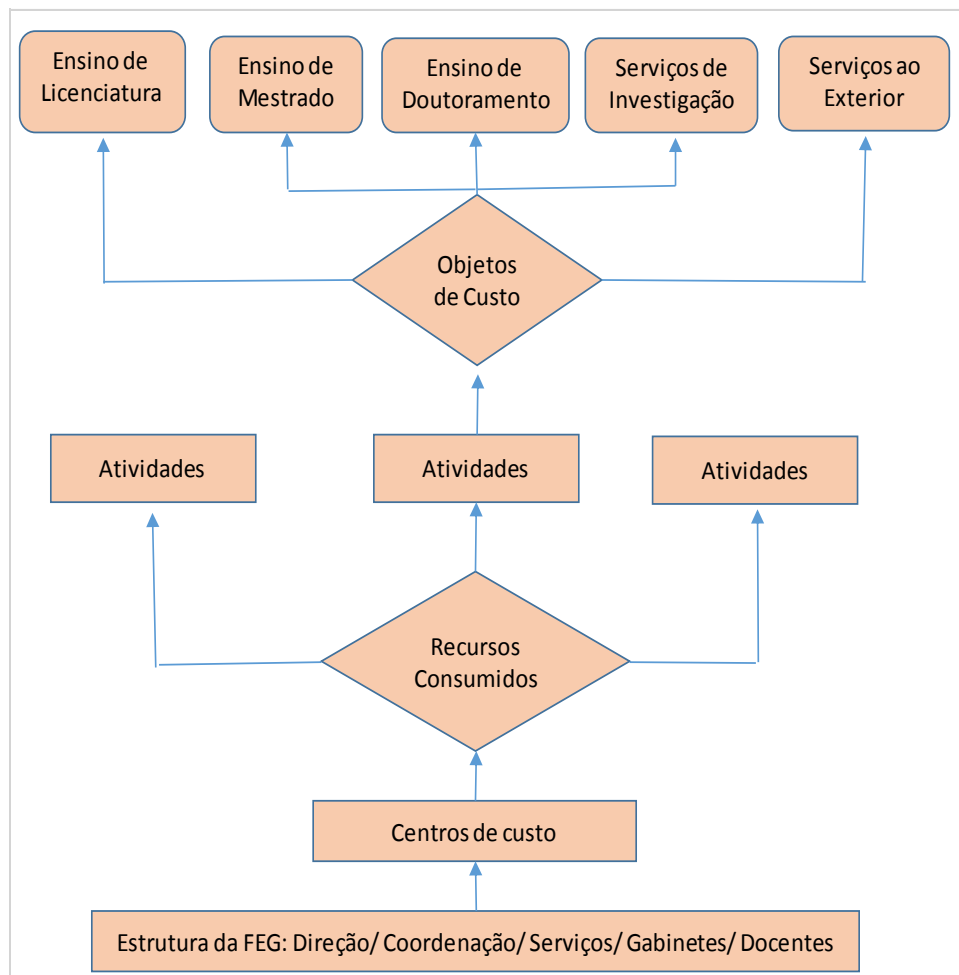
Para obtenção destes dados contou com o apoio dos colaboradores da UCM – FEG afectos aos setores de Contabilidade, Controle de qualidade, Registo Académico e Outros Serviços.

A partir dos dados colectados pode-se agrupar os objetos de custo da FEG em cinco grupos: ensino de licenciatura, ensino de mestrado, ensino de doutoramento, serviços de investigação e pesquisa, e prestação de serviços ao exterior (aluguer de salas, escritórios, e apartamentos).

Neste âmbito o custeio dos objetos de custo por cada grupo deve ter em conta as especificações de cada área, ou seja, o custeio de ensino de licenciatura será necessariamente diferente do custeio de serviços de investigação e pesquisa, entre outros.

O esquema seguinte mostra como poderá ser um sistema de alocação de custos pelos objetos de custo na FEG.

Figura 6: Desenvolvimento do Modelo ABC na FEG.



Fonte: Autor, adaptado de (Lima, 2011, p.28)

4.2.6.1 Etapas de implementação do sistema ABC na FEG

Para a implementação de um sistema de custeio baseado nas premissas do ABC na UCM – FEG o autor desenhou seis passos que se seguem, adaptado de (Lima, 2010, p.28):

- 1) Desenvolver o organograma e as funções que cada setor irá desempenhar;
- 2) Agrupar os departamentos em centros de custo;
- 3) Imputação dos recursos consumidos em cada centro de custo;
- 4) Definir as atividades principais desempenhadas em cada centro de custo e respectivos indutores de custo;
- 5) Identificação dos objetos de custo;

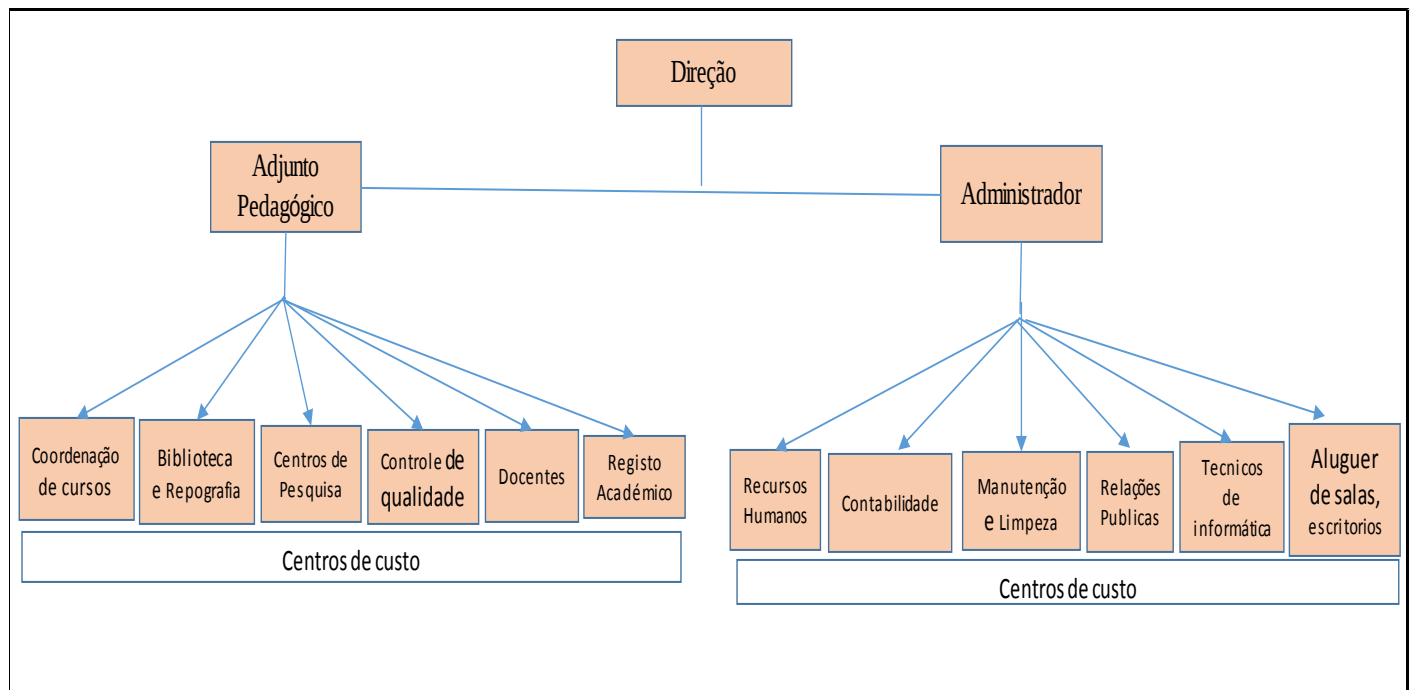
- 6) Definição de indutores que irão alocar os custos das atividades aos seus respectivos objetos de custo.

Apos descrever os passos que poderão ser seguidos para adoção do sistema ABC na Faculdade de Economia e Gestão, passa-se a descrever cada uma das seis etapas, a seguir:

1) Organograma da instituição segundo o custeio ABC

O autor já apresentou o organograma atualmente em uso na FEG, e não será necessário desfazer a estrutura dos departamentos existentes, deverá apenas agrupar os setores existentes em centros de custo, como mostra a figura seguinte:

Figura 7: Organograma da Instituição Segundo o Custeio ABC:



Fonte: Elaboração própria, 2018

2) Agrupar os departamentos em centros de custo

Num sistema ABC implementado na totalidade seria necessário definir os centros de custo com base nas actividades desenvolvidas dentro da instituição, mas o autor considera serem necessárias análises mais profundas para este efeito, tendo optado por basear-se nos departamentos existentes na FEG actualmente. A tabela a seguir ilustra como será feita a distribuição dos departamentos em centros de custo.

Tabela 70: Divisão de Departamentos em Centros de Custo.

Departamentos	Centros de custo
Direção pedagógica	Coordenação de cursos
	Biblioteca e Repografia
	Centros de pesquisa
	Controle de Qualidade
	Docentes
	Registo Academico
Administração	Recursos Humanos
	Contabilidade
	Manutenção e Limpeza
	Técnicos de Informática
	Aluguer de escritórios, salas de conferência
	Secretariado e atendimento ao estudante
	Relações Públicas

Fonte: Autor, baseado nos dados coletados na UCM – FEG

3) Imputação dos recursos consumidos em cada centro de custo

Nesta etapa, após definir-se os centros de custo são imputados os recursos necessários para actividade de cada centro de custo. A maioria dos recursos são comuns a vários centros de custo, pelo que não será possível definir, imputa-lo directamente a cada departamento.

Os custos com o funcionamento (água, luz, combustível, comunicação) e as amortizações por serem comuns a vários centros de custo, exigem um tratamento mais cuidadoso no processo de imputação dos custos aos centros de custo, e será necessário que o processo de inventariação de bens imoveis, e o registo de amortizações seja feito com rigor para possibilitar informação credível.

A tabela a seguir ilustra estas repartições:

Tabela 8: Imputação dos Recursos Consumidos em Cada Centro de Custo

Centros de custo	Recursos
Coordenação de cursos	Assistência medicamentosa e Ação Social, Transporte do Pessoal, ajudas de custo e alojamento do pessoal, outros Custos com Pessoal (Horas Extras, comemorações), Viagens, Agua, Energia, Vigilância e Segurança, Material Escritório, outros Custos, Impostos e Taxas.
Biblioteca e Repografia	Equipamento básico (livros, revistas, jornais), Assistência medicamentosa e Ação Social, Transporte do Pessoal, ajudas de custo e alojamento do pessoal, outros Custos com Pessoal (Horas Extras, comemorações), Viagens, Agua, Energia, Vigilância e Segurança, Material Escritório, outros Custos, Impostos e Taxas.
Centros de pesquisa	Assistência medicamentosa e Ação Social, Transporte do Pessoal, ajudas de custo e alojamento do pessoal, outros Custos com Pessoal (Horas Extras, comemorações), Viagens, Agua, Energia, Vigilância e Segurança, Material Escritório, outros Custos, Impostos e Taxas.
Controle de Qualidade	Assistência medicamentosa e Ação Social, Transporte do Pessoal, ajudas de custo e alojamento do pessoal, outros Custos com Pessoal (Horas Extras, comemorações), Viagens, Agua, Energia, Vigilância e Segurança, Material Escritório, outros Custos, Impostos e Taxas.
Docentes	Material Pedagógico (marcadores, projetor de imagens, apagador, etc), Assistência medicamentosa e Ação Social, Transporte do Pessoal, ajudas de custo e alojamento do pessoal, outros Custos com Pessoal (Horas Extras, comemorações), Viagens, Agua, Energia, Vigilância e Segurança, Material Escritório, outros Custos, Impostos e Taxas.
Registo Academico	Assistência medicamentosa e Ação Social, Transporte do Pessoal, ajudas de custo e alojamento do pessoal, outros Custos com Pessoal (Horas Extras, comemorações), Viagens, Agua, Energia, Vigilância e Segurança, Material Escritório, outros Custos, Impostos e Taxas.

Recursos Humanos	Assistência medicamentosa e Ação Social, Transporte do Pessoal, ajudas de custo e alojamento do pessoal, outros Custos com Pessoal (Horas Extras, comemorações), Viagens, Agua, Energia, Vigilância e Segurança, Material Escritório, outros Custos, Impostos e Taxas.
Contabilidade	Assistência medicamentosa e Ação Social, Transporte do Pessoal, ajudas de custo e alojamento do pessoal, outros Custos com Pessoal (Horas Extras, comemorações), Viagens, Agua, Energia, Vigilância e Segurança, Material Escritório, outros Custos, Impostos e Taxas.
Manutenção e Limpeza	Material de higiene e limpeza, ferramentas e utensílios, Assistência medicamentosa e Ação Social, Transporte do Pessoal, ajudas de custo e alojamento do pessoal, outros Custos com Pessoal (Horas Extras, comemorações), Viagens, Agua, Energia, Vigilância e Segurança, Material Escritório, outros Custos, Impostos e Taxas.
Técnicos de Informática	Material e equipamento Informático (Computadores, pacotes informáticos, ferramentas, softwares, etc), Assistência medicamentosa e Ação Social, Transporte do Pessoal, ajudas de custo e alojamento do pessoal, outros Custos com Pessoal (Horas Extras, comemorações), Viagens, Agua, Energia, Vigilância e Segurança, Material Escritório, outros Custos, Impostos e Taxas.
Aluguer de escritórios, salas de con	Assistência medicamentosa e Ação Social, Transporte do Pessoal, ajudas de custo e alojamento do pessoal, outros Custos com Pessoal (Horas Extras, comemorações), Viagens, Agua, Energia, Vigilância e Segurança, Material Escritório, outros Custos, Impostos e Taxas.
Secretariado e atendimento ao estud	Assistência medicamentosa e Ação Social, Transporte do Pessoal, ajudas de custo e alojamento do pessoal, outros Custos com Pessoal (Horas Extras, comemorações), Viagens, Agua, Energia, Vigilância e Segurança, Material Escritório, outros Custos, Impostos e Taxas.
Relações Públicas	Publicidade e Propaganda, Assistência medicamentosa e Ação Social, Transporte do Pessoal, ajudas de custo e alojamento do pessoal, outros Custos com Pessoal (Horas Extras, comemorações), Viagens, Agua, Energia, Vigilância e Segurança, Material Escritório, outros Custos, Impostos e Taxas.

Fonte: Autor, baseado nos dados coletados na UCM – FEG

4) Atividades desempenhadas em cada centro de custo e respetivos indutores de custo

Sendo a UCM uma instituição Católica a mesma busca incluir no seio das suas Faculdades os valores e princípios Cristãos, e nesta perspetiva algumas atividades como prestação de serviço social, ensino da ética, palestras sobre os problemas que afetam a sociedade, podem ser considerados secundários em outras instituições de ensino mas, são consideradas importantes a

atividade da UCM – FEG. Para realização das atividades da Faculdade de Economia e Gestão o autor considera indispensáveis as seguintes tarefas, de acordo com a tabela seguinte:

Tabela 9: Identificação de Atividades Principais

Departamentos	Centros de custo	Atividades
Direção pedagógica	Coordenação de cursos	Gestão direta dos cursos, isto é, supervisão do pessoal docente, melhoria dos planos curriculares, garantir a qualidade dos estudantes formados na área, atendimento a estudantes em casos de duvidas, reclamações, sugestões sobre a área pedagógica
	Biblioteca e Repografia	Atendimento: Acompanhamento dos estudantes e docentes que frequentam a biblioteca e Manutenção: Limpeza, organização e controle do material didático, científico e informático existente.
	Centros de pesquisa	A prestação de serviços de pesquisa ao exterior e a Pesquisa sobre áreas afins, por exemplo, pesquisas ligadas aos direitos humanos, mulher, criança, doenças, fome, etc.
	Controle de Qualidade	Controle estatístico de estudantes e docentes, avaliação de desempenho dos docentes, avaliação dos planos curriculares, das instalações.
	Docentes	Lecionação de aulas, investigação, correção de testes, exames e dissertações.
	Registo Academico	Registo e arquivo de notas, emissão de documentos.
Administração	Recursos Humanos	Recrutamento, seleção e assistência aos trabalhadores
	Contabilidade	Registrar e documentar despesas e receitas, acessoria a direção na área financeira.
	Manutenção e Limpeza	Limpeza e manutenção dos recursos da instituição
	Técnicos de Informática	Montagem e manutenção de equipamento informático, Instalação de rede nas salas de aula e gabinetes, Assistência técnica aos usuários do material informático.
	Aluguer de escritórios, salas de conferência	Aluguer de escritórios, salas de conferências, e apartamentos.
	Secretariado e atendimento ao estudante	Recepção e tramitação de documentos, atendimento ao estudante, colaboradores e público em geral.
	Relações Públicas	Divulgação de cursos e divulgação informação entre colaboradores e o exterior

Fonte: Autor, baseado nos dados coletados na UCM – FEG

Custos diretos

De acordo com o site (www.portaldecontabilidade.com.br/guia/custos_direitos.htm, acesso em 29/01/2018), constituem todos aqueles elementos de custo individualizáveis com respeito ao produto ou serviço, isto é, se identificam imediatamente com a produção dos mesmos, mantendo uma correspondência proporcional. Serão considerados custos diretos para efeitos do presente trabalho os salários do pessoal docente. Entretanto, por alguns docentes acumularem funções como membros da direção e nos serviços administrativos (coordenação, Registo académico, e Outros), em algum momento podem ter características de custos indiretos.

Uma vez que os docentes a tempo inteiro tem a obrigação segundo o regulamento vigente devem estar a disposição da faculdade durante oito horas diárias, repartidas em atividades de ensino, investigação ou serviços, quando for o caso, a base de repartição dos custos dos salários terá de partir das horas de atividade de lecionação e investigação tendo em conta que não serão valorizadas da mesma forma as atividades de ensino de licenciatura, ensino de mestrado e ensino de doutoramento, pois deve-se ter em conta os diversos graus de ensino.

As horas que os docentes despendem de atendimento ao aluno e orientação de trabalhos de fim do curso, serão repartidas pelos custos na mesma base das horas de lecionação.

E nos casos dos docentes que acumulam funções de direção, coordenação e administração, o tempo que os docentes despendem com esta atividade será imputado diretamente ao seu objeto de custo.

Custos indiretos

De acordo com (www.portaldecontabilidade.com.br/guia/custos_directos.htm, data de acesso em 29/01/2018), custos indiretos são. Atribui-se parcelas de custos a cada tipo de bem ou função por meio de critérios de rateio. É um custo comum a muitos tipos diferentes de bens, sem que se possa separar a parcela referente a cada um, no momento de sua ocorrência. Ou ainda, pode ser entendido, como aquele custo que não pode ser atribuído (ou identificado) diretamente a um produto, linha de produto, centro de custo ou departamento. Necessita de taxas/critérios de rateio ou parâmetros para atribuição ao objeto custeado. E para efeitos do presente trabalho todos os restantes custos que a FEG suporta, nomeadamente, coordenação, atividades dos departamentos administrativos, prestação de serviços ao exterior, serão considerados custos indiretos.

Para se definir os centros de custo a operar na FEG e estrutura de cada centro de custo fez-se uma análise dos departamentos existentes, e cada um dos departamentos transformou-se em centros de custo, com exceção de alguns setores como Biblioteca e reprografia, manutenção e limpeza, aluguer de escritórios e salas de conferência, Secretariado e atendimento ao estudante, que foram agrupados de acordo com a similaridade das atividades desempenhadas para formarem um centro de custo. De seguida foram definidos os indutores de custo que imputarão custos aos respetivos objetos de custo (neste caso os cursos e serviços ao exterior).

5 e 6) Identificação dos objetos de custo, e definição de indutores que irão alocar os custos das atividades aos seus respetivos objetos de custo

De seguida, deverão ser definidas as bases de imputação de custos e os indutores que servirão de base de imputação dos mesmos aos seus respetivos objetos de custo.

Coordenação de cursos

Este serviço será responsável pela gestão direta dos cursos, isto é, supervisão do pessoal docente, melhoria dos planos curriculares, garantir a qualidade dos estudantes formados na área, atendimento a estudantes em casos de dúvidas, reclamações, sugestões sobre a área pedagógica. A imputação dos custos aos objetos de custo, será por base das horas de atividade, visto que todos os coordenadores de curso da FEG atualmente acumulam funções de docentes, para apuramento das horas de atividade de cada coordenador, pode-se deduzir das 36 horas de serviço semanais o tempo que o mesmo despende lecionando.

Para imputação dos custos aos objetos, serão indutores de custo:

- Para atividade de supervisão do pessoal docente, o número de docentes por curso.
- Para as restantes atividades o número de alunos por curso.

Biblioteca e Reprografia

Os funcionários da biblioteca executam as seguintes actividades:

- Atendimento: Acompanhamento dos estudantes e docentes que frequentam a biblioteca.
- Manutenção: Limpeza, organização e controle do material didático, científico e informático existente.

A imputação dos custos aos objetos de custo será com base nas horas de atividade do pessoal.

O indutor de custo, que imputará custo aos respectivos objetos (atendimento e manutenção) será o número de alunos e docentes atendidos, isto implica a existência de um mecanismo de controlo do número de visitantes da biblioteca. Esta ferramenta serviria também para apurar quais são os cursos que tem maior afluência de estudantes e docentes as bibliotecas para efeitos de avaliação do aproveitamento pedagógico por curso.

Centros de pesquisa

Os centros de pesquisa CISA e CI-GEA que atualmente tem uma gestão independente, embora os funcionários e recursos usados para o trabalho sejam adquiridos pela Faculdade, deixariam de ser independentes e passariam a gestão da FEG. As atividades que estes centros de pesquisa desempenham são:

- A prestação de serviços de pesquisa ao exterior.
- Pesquisa sobre áreas afins. Por exemplo, pesquisas ligadas aos direitos humanos, mulher, criança, doenças, fome, etc.

E o indutor de custo, que serviria de base para imputação dos custos aos respectivos objetos de custo são as horas de atividade para a pesquisa sobre áreas afins, e número de horas de atendimento ao cliente para a pesquisa ao exterior.

Docentes

Os docentes (somente aqueles que não acumulam funções administrativas, direção e coordenação), realizam as seguintes atividades:

- Lecionação de aulas,
- Investigação
- Supervisão de trabalhos de fim de curso,
- Correção de testes, exames e dissertações.

Para a atividade de lecionação de aulas, a base de imputação dos custos será o número de horas lecionadas. E as restantes atividades, será o número de horas de atividade.

Os indutores de custo que servirão de base de imputação aos respectivos objetos de custo, para as atividades de lecionação de aulas e a atividade de Correção de testes, exames e dissertações será o numero de alunos por turma que o docente leciona.

Para a atividade de Investigação, o indutor de custo será o número de obras publicadas (livros, artigos, pesquisas)

Para a atividade de Supervisão de trabalhos de fim de curso, o indutor de custo será o número de trabalhos supervisionados.

Restantes setores

Os restantes departamentos (Controle de qualidade, docentes, registo académico, Recursos Humanos, Contabilidade, Património e Manutenção, Técnicos de informática, aluguer de escritórios e salas, e Secretariado e relações publicas), dadas as características do trabalho desempenhado, que tem ligação com todos os setores da Faculdade, será difícil definir as atividades que imputam custos diretamente aos objetos de custo.

Neste âmbito, a base de imputação dos custos serão as horas de atividade do pessoal.

E o indutor de custo que serviria de base de imputação dos custos aos objetos de custo seriam o número de funcionários que compõe cada um destes departamentos.

CAPITULO 5: CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÃO

5.1 Introdução

Nesta etapa do trabalho, serão apresentadas as conclusões do autor sobre o tema em estudo, tendo em conta a pesquisa bibliográfica sobre o sistema de custeio ABC e o estudo de caso feito na UCM – FEG, de seguida serão apresentadas as recomendações para os gestores e usuários da informação financeira das instituições de ensino superior em geral, e em particular da Faculdade de Economia e Gestão da UCM, bem como para os futuros pesquisadores da matéria.

5.2 Conclusão

A presente pesquisa visava responder a seguinte pergunta: É possível desenvolver um sistema de contabilidade de custos em que os conceitos do modelo ABC estão presentes, que possa ser adotado por uma instituição de ensino superior em particular pela Universidade Católica de Moçambique – Faculdade de Economia e Gestão?

E tendo em conta os objetivos da pesquisa, pode-se chegar as seguintes conclusões:

Em relação ao primeiro objetivo específico: Compreender como é que é feita a alocação de custos na UCM – FEG actualmente.

- ❖ Não existem métodos de alocação dos custos na FEG, e não existe nenhum critério de repartição de custos pelos departamentos e cursos;

Em relação ao segundo objetivo específico: Identificar as actividades que contribuem directamente para geração de custos.

- ❖ As actividades que contribuem directamente para geração de custos são leccionação, coordenação, serviços administrativos, manutenção e reparação;

Em relação ao terceiro objetivo específico: Avaliar como a interdependência entre os departamentos de uma instituição influencia nos preços.

- ❖ A interdependência sectorial influencia no valor dos custos, mas não tem qualquer influência no valor dos serviços prestados;

Em relação ao quarto objetivo específico: Desenhar um modelo de sistema de custeio para a UCM – FEG, baseado nos princípios do ABC.

- ❖ Foi possível desenhar um sistema de custeio baseado no ABC mas com algumas influências dos sistemas tradicionais;

E em relação ao quinto objetivo específico: Levantar sugestões para melhoria do sistema contabilístico em uso na UCM - FEG.

- ❖ Para melhorar o actual sistema contabilístico deve-se garantir que o controlo interno da instituição opere na perfeição, formar o pessoal na contabilização por via do ABC.

5.3 Recomendações

No cenário económico actual em que existe um crescente número de universidades públicas e Privadas em Moçambique, aliado a redução do poder financeiro da população do país devido a crise financeira, torna-se cada vez mais importante que as instituições de ensino superior busquem mecanismos de sobrevivência no mercado. Estes meios passam pelo controle rígido dos custos, para eliminar as atividades que tenham maior contribuição na geração de custos mas, não agregam valor ao produto final.

Neste sentido, recomenda-se o seguinte:

Para a UCM - FEG:

- ❖ Aplicar os princípios do sistema de custeio por actividades.
- ❖ Implementar um modelo de controlo interno que se adequa às necessidades de informação do sistema ABC;
- ❖ Melhorar o processo de inventariação e amortização dos bens;
- ❖ Garantir que as aquisições de bens sejam de acordo com o orçamento aprovado para o período.

Para os colaboradores da FEG:

- ❖ Cumprir rigorosamente as normas de gestão de custos por actividades,
- ❖ Fornecer atempadamente informação fidedigna as chefias sobre as actividades que estiverem a desempenhar.

Para os gestores da FEG:

- ❖ Adoptar o sistema de custeio ABC como método alternativo de gestão, que funcionaria em paralelo ao sistema tradicional numa fase experimental.

Para futuros pesquisadores:

- ❖ Avaliar o impacto no comportamento dos custos, que a FEG ou qualquer outra instituição de ensino teve apos adoptar o sistema ABC

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AZEVEDO, C. A., & AZEVEDO, A. G. (2008). *Metodologia Científica - Contributos Práticos para a Elaboração de Trabalhos Académicos* (9ª ed.). Lisboa, Portugal: Universidade Católica.

BARRETO, A.V.P; HONORATO, C.F. *Manual de Sobrevivência na Selva Académica*. Rio de Janeiro: Editora Objeto Direto, 1998.

BORNIA, A.C. *Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas*, São Paulo: Editora Atlas, 2002.

CANASTRA, F; HAANSTRA F. & VILANCULOS M. *Manual de investigação científica da Universidade Católica de Moçambique*. Moçambique, Beira, 2014.

COUTINHO, D.S. *Implantação de um Modelo de Analise de Custos – Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC), na UCM*. (Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria da Universidade católica de Moçambique, 2014.

COOPER, R; KAPLAN, R.S; *Custo e Desempenho: Administre seus Custos para ser mais Competitivo*. São Paulo: Editora Future, 1998.

Disponível em: < <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis296018>> [Acesso em 07/09/2017].

Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Contabilidade_de_custos (data de acesso:12/11/17)

GIL, A. C. (2010). *Como Elaborar Projeto de Pesquisa* (5ª ed.). São Paulo: Editora Atlas S.A.

HORNGREN, D.F. *Contabilidade de Custos: Uma abordagem Gerencial*. São paulo: Editora Pearson, 11ª Edição, 2011.

KOLIVER, O. *Contabilidade de Custos*. Curitiba, Brasil: Editora Juará, 2010.

KUMAR, H; PORTRAITE, C; CAPECE, J & NUNES, W. *Manual de estudantes – Metodologia de pesquisa*, Moçambique, Beira, 2007.

LEONE, G.S.G. *Custos: Planeamento, Implantação e Controle*, 3ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

LIMA, C.M.F. *Aplicabilidade dos princípios do sistema de custeio por atividades numa instituição de ensino superior*. Tese de mestrado em Contabilidade. Faculdade de Economia, Universidade do Porto. Porto, 2010, 67 p.

MAJOR, J.V. & VIEIRA, R. *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, 2008, 175 p.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*, 10ª Edição, São Paulo, 2010.

MEGLIORINI, E. *Custos. Análise e Gestão*, 2ª Edição, 2007.

MOTT, Graham- *Contabilidade para não contadores*-São Paulo, Markon Books, 1996.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do- *Custos: planeamento, controle e gestão na economia globalizada*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, C.L. *Contabilidade Gerencial*, 3ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

PRODANOV, C. C., & Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico* (2ª ed.). Rio Grande do Sul, Brasil: Novo Hamburgo.

RIBEIRO, O. M. (2013). *Contabilidade de Custos* (8ª ed.). São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

STARK, J.A. *Contabilidade de Custos*. Brasil: Editora Pearson, 2008,

SCHLEMPER, R.A. *Estudo de viabilidade de implantação do método de custeio ABC na empresa Delta*. Tese de Bacharelato em Ciências Contábeis. Centro de ciências contábeis, Universidade de Santa Catarina. Brasil, Florianópolis, 2011, 59p.

TAVARES, P.D. *Aplicação de um Sistema de Custeio para Pequena Empresa, com Enfoque no Sistema ABC* (Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção, Universidade Metodista de Piracicaba). Brasil: 2011.

VICTORA, C. G.; KNAUTH, D. R & HASSEN, M.A. *Metodologias qualitativa e quantitativa in – pesquisa qualitativa de saúde*. Uma introdução ao tema, Cap. 3, Tomo Editorial, 2000, p 33,34.

APÊNDICE A:

Guião de entrevista aos funcionários do sector financeiro da UCM - Faculdade de Economia e Gestão

GUIÃO DE ENTREVISTA

Caro trabalhador, agradecer pela sua disponibilidade para ceder esta entrevista, que visa obter dados para elaboração de um trabalho de fim do curso de Mestrado em Contabilidade e Auditoria da UCM, sobre o tema " **Aplicabilidade dos princípios do sistema de custeio por atividades numa instituição de ensino superior, estudo de caso da UCM – FEG (2016)** ". Os dados que serão recolhidos nesta entrevista, servirão de base para o estudo do autor, e as informações dadas servirão apenas para fins académicos. Pelo que, pede-se para responder as seguintes questões detalhadamente:

A entrevista estava dividida em duas partes, sendo:

1ª Parte: Dados do colaborador

1ª Pergunta: Qual é o seu nível de escolaridade e em que área formou-se?

2ª Pergunta: A quanto tempo trabalha no departamento de contabilidade da UCM?

3ª Pergunta: Já trabalhou como contabilista em outra instituição? Se sim, identificou alguma diferença no sistema contabilístico aplicado na outra empresa e na FEG?

4ª Pergunta: Quais são as tarefas da sua responsabilidade neste sector?

5ª Pergunta: Gosta do trabalho que esta a desempenhar nesta instituição?

6ª Pergunta: Tem alguma recomendação a deixar para melhorar o desempenho do teu sector?

2ª Parte: Tratamento dos custos na FEG e conhecimentos sobre sistemas de custeio

1ª Pergunta: Quais são as fontes de rendimento da Faculdade?

2ª Pergunta: A Faculdade utiliza algum sistema de custeio? Se sim, qual?

3ª Pergunta: Que tratamento se tem dado aos custos diretos e indiretos na FEG?

4ª Pergunta: Existem centros de custos nos registros Contabilísticos? Se sim, qual foi o critério usado para formação dos mesmos?

5ª Pergunta: A FEG consegue através do sistema em uso apurar os cursos e/ou departamentos que mais contribuem para o total dos custos?

6ª Pergunta: Na sua opinião quais são os setores que considera indispensáveis para realização da atividade da FEG?

7ª Pergunta: Percebe na Faculdade a existência de atividades com custo significativo, e que não agregam valor significativo ao produto final?

8ª Pergunta: A Faculdade disponibiliza todos os recursos necessários para realização das atividades pelos colaboradores? E os recursos disponíveis estão sendo utilizados de forma eficiente?

9ª Pergunta: Existe um controle orçamentário formal na Faculdade? Se sim, que medidas são tomadas para fazer face as variações sofridas nos custos, comparativamente aos pré-estabelecidos?

10ª Pergunta: Conhece o sistema de custeio ABC? Se sim, acha que o mesmo seria aplicável para a UCM-FEG?

11ª Pergunta: A informação produzida pelo departamento de Contabilidade esta sendo útil para tomada de decisões gerenciais?

12ª Pergunta: Fazem parte dos relatórios apresentados a gestão, o relatório de custos por departamento ou cursos?

13ª Pergunta: Qual é a sua opinião sobre a gestão dos custos na Faculdade?

APÊNDICE B:

Guião de entrevista aos funcionários do Registo Académico e Controle de Qualidade da UCM - Faculdade de Economia e Gestão

GUIÃO DE ENTREVISTA

Caro trabalhador, agradecer pela sua disponibilidade para ceder esta entrevista, que visa obter dados para elaboração de um trabalho de fim do curso de Mestrado em Contabilidade e Auditoria da UCM, sobre o tema " Aplicabilidade dos princípios do sistema de custeio por atividades numa instituição de ensino superior, estudo de caso da UCM – FEG (2016) ". Os dados que serão recolhidos nesta entrevista, servirão de base para o estudo do autor, e as informações dadas servirão apenas para fins académicos. Pelo que, pede-se para responder as seguintes questões detalhadamente:

A entrevista estava dividida em duas partes, sendo:

1ª Parte: Dados do colaborador

1ª Pergunta: Qual é o seu nível de escolaridade e em que área formou-se?

2ª Pergunta: A quanto tempo trabalha neste sector?

3ª Pergunta: Já trabalhou com dados académicos em outra instituição de ensino? Se sim, identificou alguma diferença no tratamento da informação na outra empresa e na FEG?

4ª Pergunta: Quais são as tarefas da sua responsabilidade neste sector?

5ª Pergunta: Gosta do trabalho que esta a desempenhar nesta instituição?

6ª Pergunta: Tem alguma recomendação a deixar para melhorar o desempenho do teu sector?

2ª Parte: Cursos que a Faculdade leciona, e dados estatísticos.

1ª Pergunta: Quantos cursos a Faculdade leciona atualmente, e quantos estudantes tem cada curso?

2ª Pergunta: Quantos docentes a tempo inteiro e a tempo parcial existem na FEG?

3ª Pergunta: Quantos coordenadores de curso existem?

4ª Pergunta: Os recursos necessários para realização da atividade de lecionação variam em função dos cursos?

5ª Pergunta: Existe um número mínimo de estudantes para compor uma turma? Se sim, qual?