

GERENCIAMENTO DE CUSTOS PARA INSTITUIÇÕES DE ENSINO

Rosana Rodrigues Pêgas¹, Friedhilde Maria Kustner Manolescu²

¹Universidade do Vale do Paraíba, Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas (FCSA), Av. Shishima Hifumi 2911, Urbanova, CEP 12.244-000, São José dos Campos/SP, rosanapegas@hotmail.com.

²Universidade do Vale do Paraíba, Instituto de Pesquisa e Desenvolvimento (IP&D), Av. Shishima Hifumi 2911, Urbanova, CEP: 12244-000, frida@univap.br.

Resumo - O presente trabalho tem como objetivo propor um sistema de custos que possa ser aplicado às Instituições de Ensino, de tal forma que se possa chegar aos custos relativos dos produtos finais: Ensino de Graduação e Educação Profissional, delineando um conceito de sistema de custos, fundamentado nos princípios da contabilidade. É de extrema importância que se tenha conhecimento do funcionamento de uma Instituição de Ensino para que se possa aplicar um sistema de custeio mais adequado, ou que sejam feitas as adaptações necessárias. O estudo a ser desenvolvido permitirá também que o mesmo possa ser aplicado, com as devidas adaptações a outras Instituições de Ensino Similares. Dessa forma, busca-se torná-las mais competitivas na prestação de seus serviços de ensino diante das mudanças e desafios atribuídos pela economia brasileira.

Palavras-chave: Custos, Custos por Atividades, Instituições de Ensino.

Área do Conhecimento: VI – Ciências Sociais Aplicadas

Introdução

A existência das organizações em um mercado global as leva a se adaptarem e a internalizarem as mudanças impostas por este mercado. À medida que a complexidade dessas organizações evolui, seu processo decisório também passa a ser mais rápido, preciso e dinâmico.

Neste sentido, QUEIROZ (1992:2) afirma que "... as universidades e as empresas que emergem nos anos 90 são muito diferentes daquelas que prevaleceram nas últimas décadas. (...) Envolvidas pela velocidade de desenvolvimento tecnológico decorrente do tratamento cada vez mais rápido das informações, são obrigadas à adaptar-se às exigências de contínua renovação em seus métodos e sistemas de organização de trabalho".

Portanto, a necessidade de melhorar os processos, a busca por autonomia, a adaptação à legislação atual, a transparência administrativa e pedagógica requerida pela sociedade e ainda o aumento da concorrência em virtude da globalização econômica que levam as organizações de Ensino a repensarem seus modelos de gestão, em especial, a gestão de custos, para serem Instituições mais competitivas e produzirem um ensino com maior qualidade.

A Contabilidade de Custos nasceu com a Revolução Industrial. Sua principal função era registrar os custos que capacitavam o administrador a avaliar os inventários e, conseqüentemente, a determinar mais corretamente as rendas e levantar os balanços. Nesse tempo eram apenas computados os custos

diretos: o valor do material consumido e o valor da mão-de-obra aplicada.

No final do século passado, vários fatores exigiram que o contador de Custos desse mais um grande passo em direção a um maior refinamento. Foi difícil a adoção generalizada da computação de valores estimados no custo de um produto, onde se restringiam a contabilizar apenas os custos reais. Era princípio rígido o registro das transações e das operações somente pelas despesas realmente cometidas.

Quando se considerou que a Contabilidade de Custos era voltada para as atividades internas da organização, foi possível o emprego de taxas predeterminadas para a apropriação dos custos indiretos ao valor dos produtos, dos inventários e dos serviços. De qualquer modo, essa primeira fase se distinguiu pela preocupação apenas do registro dos custos.

A partir da Primeira Grande Guerra, em face da intensificação da competição e ainda após a Depressão, verificou-se que as informações de Contabilidade de Custos, se organizadas adequadamente, poderiam servir como controle dos próprios custos e das operações, quando a Contabilidade de Custos passou a ser considerada um instrumento da Administração.

Com a Segunda Grande Guerra desenvolveram-se modernas técnicas de administração, e novas concepções levaram a Contabilidade de Custos impulsos novos, aumentando sua área de influência. As informações de Custo passaram a apoiar a Administração em suas funções de planejamento e tomada de decisões.

Após a abertura do mercado como consequência da globalização, a questão de custos passou a ser de extrema importância na gestão das empresas.

A implantação de sistema de custos em Instituições de Ensino é considerada como uma situação complexa, uma vez que o produto final não é palpável e visível, e, grandes partes dos custos envolvidos são de natureza indireta, sendo que sua alocação necessita de um estudo mais profundo. Desta forma é imperativo que se faça o esboço acerca do melhor método que melhor se aplique em cada produto e serviço.

Materiais e Métodos

Os materiais utilizados foram livros, periódicos, dissertações de mestrado, tese de doutorado, relacionados com a temática de custos.

O método de pesquisa adotado foi o descritivo.

Resultados

O sistema de custo tradicional tem como características a utilização de um método de apropriação de custos em dois estágios de acordo com Pamplona (1993).

No primeiro estágio, os custos indiretos são imputados aos centros de custo através de várias bases de rateio como, quantidade produzida, horas de mão-de-obra direta, valor de mão-de-obra direta, área ocupada, valor da produção, potência das máquinas, etc.

No segundo estágio, os custos são apropriados dos centros de custo aos produtos através de uma base de volume, quase sempre horas de mão-de-obra direta (Cooper e Kaplan, 1988).

Sistema de Custos Baseado em Atividades – ABC (Activity Based Costing)

O Custo ABC – *Activity Based Costing* é uma das maneiras que dispomos para calcular os custos da empresa, mas não a única. O Custo Baseado em Atividades (ABC) é uma metodologia que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. O ABC iniciou-se com Cooper e Kaplan em Harvard e mostra as atividades que consomem recursos e agregam ou não valor ao produto ou serviço. Ele utiliza direcionadores de custos, que permitem uma melhor distribuição dos custos indiretos de produção ou do serviço.

Para BRISSON (1996:79) “o foco da contabilidade por atividades é o entendimento do custo e desempenho das atividades significativas e o rastreamento das atividades para os objetivos finais do custo, como produtos, clientes e funções”. Comenta ainda, que o gerenciamento de

custos baseado nas informações das atividades é o centro do novo sistema de informações gerenciais que, dando respostas aos gerentes, permite que a empresa aumente sua excelência empresarial.

Para NAKAGAWA (1995:62-63) “isto é realmente uma inovação metodológica, que pode mudar a atitude dos gestores, tornando-os mais inovativos e criativos. Em vez de saber do desempenho de sua área apenas através dos relatórios tradicionais, que retratam aquilo que já aconteceu ou deveriam ter ocorrido agora eles poderão antecipar seus desempenhos futuros, tornando-os ainda mais eficientes e eficazes”.

Com o avanço tecnológico, diversidade de produtos e serviços, com quantidades e complexidades variadas, que tendem a crescer com as necessidades dos clientes, as empresas caminham para a produção personalizada ou pelo menos para uma vasta gama de itens direcionados para um grande número de pequenos nichos de mercado.

Portanto, uma gestão baseada em atividades primeiramente deve identificar as atividades que consomem os recursos empresariais e somente depois atribuir essas atividades aos objetos de custos. No custeio tradicional, ao contrário, os recursos são consumidos pelos produtos. A contabilidade por atividades é uma ferramenta que mostra com clareza e transparência os custos das atividades e produtos que consomem os recursos das empresas para seus dirigentes. CHING (1997:54-55) afirma que o custeio das atividades possibilita a visão de como os recursos estão sendo usados e como devem ser gerenciados pelos gerentes.

Cadeia de Valor, Processos e Atividades

A contabilidade por atividade está fundamentada no conceito de cadeia de valor. A cadeia de valor de uma empresa é um conjunto de atividades que formam os processos necessários para seu funcionamento, desde o fornecimento de insumos até a entrega efetiva dos produtos ao cliente final.

Para PORTER (1989:33) “A cadeia de valor de uma empresa e o modo como ela executa atividades individuais são um reflexo de sua história, de sua estratégia, e da economia básica das próprias atividades”. O autor ainda afirma que “... a cadeia de valores não é uma coleção de atividades independentes, e sim um sistema de atividades interdependentes”.

No mesmo sentido BOISVERT (1999:19) conceitua a cadeia de valor de uma organização: “... compõe-se das atividades geradoras de valor aos olhos dos clientes, representados por uma série de inter-relações fornecedores-clientes”.

Quanto ao conceito de processo, NAKAGAWA (1995:44) define-o como sendo “uma cadeia de atividades relacionadas entre si, interdependentes e ligadas pelos serviços que eles intercambiam”. Essa rede de atividades relacionadas e interdependentes é realizada para atingir um objetivo específico. Para exemplificar processos, BRIMSON (1996:107) menciona “o processo de comprar materiais, por exemplo, é composto de atividades, como emissão de ordem de compras, recebimento de materiais – peças, estocagem de materiais e pagamento de fornecedores”.

Para BOISVERT (1999:89) as atividades “correspondem a um conjunto de tarefas efetuadas pela mão-de-obra, bem como máquinas em uma empresa”.

Portanto, atividade corresponde às ações a serem executadas em uma empresa para a concretização de um processo, sendo que para atingir a sua finalidade, toda atividade consome recursos, combinando-os de forma a obter os resultados específicos para os denominados objetos de custo. Já os centros de custos correspondem às áreas das empresas, lugares físicos, que agregam várias atividades sob uma mesma autoridade.

Para PORTER (1989:44) “Tudo aquilo que uma empresa faz deveria ser classificada em uma atividade primária ou de apoio”. Essa informação é ratificada por BOISVERT (1999:19) quando afirma que “A organização da empresa compreende as atividades de apoio e a cadeia de valor”. Ou seja, as atividades de apoio são aquelas que agregam valor aos seus objetos de custos focados no seu cliente e pelas atividades-meio, que dão suporte à cadeia de valor das empresas.

Sistema de Custos para Instituições de Ensino

A partir de conceitos de contabilidade de custos por atividades, pode-se projetar para as Instituições de Ensino, quais processos, atividades, tarefas e direcionadores de custos possam ser considerados para custear seus serviços de ensino, e após apresentar graficamente o delineamento do modelo de sistema de custos proposto.

Para BRIMSON (1996:79) “o foco da contabilidade por atividades é o entendimento do custo e desempenho das atividades significativas e o rastreamento das atividades para os objetivos finais do custo, como produtos, cliente e funções”. Comenta ainda que o gerenciamento de custos fundamentado nas informações das atividades é o centro do novo sistema de informações gerenciais.

Assim, uma gestão baseada em atividades deve identificar as atividades que consomem os recursos empresariais e somente depois atribuir essas atividades aos objetos de custos. Ao

contrário do custeio tradicional, onde os recursos são consumidos pelos produtos.

Discussão

Qualquer metodologia de implantação de ABC deve ser adaptada às necessidades da empresa que estiver em estudo e aos objetivos de sua implantação, no caso, Instituições de Ensino.

Definição das Funções, Processos e Atividades em Instituições de Ensino

As funções são caracterizadas por um aglomerado de diversas atividades reunidas para um propósito comum. No caso estudado, as funções destacadas foram as seguintes:

Ensino: essas funções primárias compreendem os processos e as respectivas atividades diretamente ligadas ao serviço de ensino.

Apoio Institucional: essa função secundária ou de apoio, compreende os processos e as respectivas atividades relacionadas com a administração, infra-estrutura física administrativa, suas assessorias e responsabilidades.

Dentre os processos que representam as cadeias de atividades interdependentes que produzem um resultado de valor para o cliente, podemos definir como processos primários os seguintes:

Selecionar e Cadastrar Alunos: compreende as atividades de administrar as matrículas e selecionar os alunos, que estão ligados ao ingresso dos alunos para a realização de um curso;

Apoiar o Ensino: compreende as atividades de disponibilizar recursos audiovisuais, prestarem serviços de informática e atendimento aos discentes.

Realizar Cursos: refere-se ao processo relacionado à função objetivo da Instituição de Ensino, que compreende as cadeias de atividades: transmissão de conhecimento, desenvolvimento pedagógico, gestão de professores, apoio aos professores e administração das instalações acadêmicas.

E, como processos secundários, os quais são compostos pelas atividades de apoio, apresentam-se as seguintes funções:

Administrar a Instituição de Ensino: compreende as atividades de administrar e assessorar a administração, onde são exercidas as tarefas da Presidência, Superintendência. Assim como as atividades de sua assessoria, entre elas: avaliação da estrutura, alunos e docentes, assessoria jurídica, controlar a instalação de terceiros (empresas auxiliares), instituir e manter arquivos permanentes e a realização de planejamentos e orçamentos.

Administração Intermediária da Instituição de Ensino: compreende as atividades ligadas à administração intermediária da instituição, como efetuar gestão financeira, administrar docentes e corpo administrativo, gerenciar compras e almoxarifado e gerenciar as instalações administrativas.

Após ter delineado os processos, as atividades e os recursos para a Instituição de Ensino, a seguinte etapa consiste em definir os objetos de custos.

Segundo CHING (1999:99) “A finalidade para a qual a informação sobre o custo é necessária é conhecida como objeto de custo, que pode ser o produto, o cliente, o fornecedor, o setor de mercado ou a infra-estrutura”.

Numa Instituição de Ensino, para realizar um determinado curso são necessários professores, dos quais durante as aulas consomem recursos, como salários e encargos sociais. Na atividade de transmissão do conhecimento o tempo decorrido durante a aula é um direcionador de custos dos salários e encargos pagos aos professores. Nesse caso específico, o direcionador de horas-aula é o direcionador de recursos. A atividade de Transmissão de conhecimento através da quantidade de créditos efetivos, ou a quantidade de disciplinas em que o aluno está matriculado será atribuída a um curso. Portanto a quantidade de créditos efetivos ou a quantidade de disciplina que o cliente cursa será o direcionador das atividades.

Conclusão

O custeio ABC é uma tentativa atraente de aprimoramento do Sistema Tradicional de Custos, principalmente quanto ao objetivo de tomada de decisões administrativas e quanto às filosofias recentes de administração voltadas à qualidade e à competitividade.

A eficácia dos gestores envolvidos com educação pode ser melhorada pelo uso das informações geradas a partir de um sistema de custeio fundamentado na contabilidade por atividades, pois uma vez eles conhecidos, as organizações de educação poderão melhor direcionar seus investimentos para atividades relevantes e realmente importantes à oferta de seus serviços.

Acredita-se que o estudo possa contribuir para efetiva melhoria de gestão de entidades de ensino, proporcionando ganhos com qualidade, transparência, eficácia e economia, atendendo aos objetivos de melhoria contínua da educação brasileira.

Referências

- ASSEF, Roberto. Manual de Gerência de Preços: do valor percebido pelo consumidor aos lucros da empresa. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2002.

- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George e DATAR, Srikant M. Contabilidade de Custos. Rio de Janeiro: LTC, 9º ed., 2000.

- LEONE, George Sebastião Guerra. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 2º ed., 2000.

- NAKAGAWA, Masayuki. ABC – Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Editora Atlas.

- SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay. A Revolução dos Custos. Editora Campus.

- BOISVERT, Hugues. Contabilidade por atividades – contabilidade de gestão – práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999. (Tradução Antônio Diomário de Queiroz – UFSC)

- BRIMSON, James A. Contabilidade por Atividades – uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas: 1996.

- CHING, Hong Yuh, Gestão Baseada em Custeio por atividades – Activity Based Management. São Paulo; Atlas, 1997.

COOPER, R., KAPLAN, R. S. Custo e Desempenho. Editora Futura, 1998.

- PAMPLONA E. O. (1997) Contribuição para Análise Crítica dos Custos ABC através da Avaliação de Direcionadores de Custos. São Paulo, 1997. Tese (Doutorado) – EAESP – FGV.

- PAMPLONA E. O. (1993) A Inadequação dos Sistemas de Custos Tradicional em um Novo ambiente de Fabricação, Revista Produção, Volume 3, nº. 2.

- QUEIROZ, A. D., O Papel da Universidade, dos centros de Pesquisa e da empresa Privada no Desenvolvimento da Ciência e Tecnologia no Brasil. In.: Conferência na Associação dos Diplomatas da Escola Superior de Guerra, Balneário de Camboriú, 19 de outubro de 1992.

- CATELLI, Armando, GUERREIRO, Reinaldo. Uma análise crítica do sistema “ABC – Activity Based Costing”. Revista Brasileira de Contabilidade, São Paulo: nº. 91, janeiro-fevereiro/1995.

- MARTINS, E. (1998), Contabilidade de Custos, Editora Atlas, São Paulo.