

O CUSTEIO ABC APLICADO EM INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS DE ENSINO

ANDRÉIA BORGES¹
TANIA MOURA DA SILVA²

Resumo

As instituições filantrópicas de ensino atravessam um momento de dificuldades dentro do atual contexto mercadológico. A falta de recursos financeiros e a não existência de mecanismos gerenciais adequados são as grandes questões a serem enfrentadas. Na busca por soluções essas instituições estão procurando aplicar novos métodos de trabalho e investindo em novas tecnologias com o firme propósito de melhorar desempenho e o consequente acréscimo na qualidade dos serviços prestados.

Dentre as mudanças gerenciais que se fazem necessárias o sistema de custos merece especial atenção, pois o mercado atualmente é quem delimita os preços cabendo as instituições se tornarem competitivas através da redução dos custos. O sistema de custeio por atividades conhecido por ABC, surgiu para fornecer informações mais precisas complementando os já existentes. Com uma nova abordagem para tratar os custos indiretos não mais por produtos, mas sim por atividade, constitui-se em importante ferramenta na gestão estratégica de custos. Essa metodologia permite um controle mais efetivo dos gastos dando suporte para o processo de tomada de decisões.

Esse trabalho objetiva demonstrar as vantagens da adoção do sistema de custeio por atividades pelas instituições de ensino através de um exemplo prático e oferecendo um modelo inicial para futuros estudos.

Palavras-chave: instituições de ensino, sistemas de custeio, custos por atividades.

Abstract

The nonprofit institution of teaching cross inside a moment of difficulties in current context market. The lack of financial resources and appropriate managerial mechanisms are the great subjects they should be faced. In the seek for solutions this institutions are look for apply new methods of work and invest in new technologies with the firm purpose the increase acting and therefore improve the quality of rendered services.

Concerning the managerial changes that are done necessary the costs system deserves special attention, because in fact the market is responsible to delimit prices, so remaining for institutions reduce their costs in order to be competitive. The actives based costing system acquaintance for ABC, arose for provide precision information in addition the others systems With a proposal to treat the indirect costs not more for products but for activities constituted in relevant tool in strategic costs managerial This methodology allow a effective control to the spending conferring support for the process of taking decisions.

The main objective this work is to demonstrate the advantages of the adoption of the costing system for activities for the teaching institutions through a practical example and offering an initial model for future studies.

Keywords: institutions of teaching, costing systems, costs for activity.

Introdução

Em uma economia de alta competitividade, o processo inflacionário atinge elevados níveis, sendo um desafio para os administradores conduzir e efetivar a permanência do empreendimento no mercado. Manter o controle de custos e investimentos exige maior atenção, uma vez que a liberdade da determinação dos preços escapa da decisão dos empresários, resultando profundas mudanças no ambiente organizacional, a fim de atender as exigências e as variabilidades ambientais.

¹ Especialista em Controladoria e Finanças – UFSM/RS.

² Orientadora. Mestre em Integração Latino Americana – UFSM/RS, Professora do Departamento de contabilidade da UFSM/RS.

Atuar competentemente no mercado, utilizar corretamente os recursos, sejam eles materiais, humanos ou financeiros, adotar a tecnologia mais conveniente e praticar adequadamente processos administrativos são premissas inteligentes para que se tenha êxito nos negócios, em qualquer empreendimento. Enquanto realiza as suas operações, resguardando o equilíbrio entre esses fatores, a empresa busca consequentemente constituir um acréscimo aos valores adicionados de tal maneira a se permitir o justo preço para seus produtos e/ou serviços que lhe proporcionem lucros. E que o lucro assim obtido propicie a remuneração dos investimentos e a capacidade de investir, de forma que possa desenvolver-se tecnologicamente e seguir o crescimento do mercado.

Em geral, verifica-se que as empresas têm dificuldades em acompanhar seus custos, devido à proliferação de produtos e serviços, gerando um aumento da complexidade, da execução dos trabalhos, em toda a organização. Nas instituições de ensino, não é diferente, especificamente nas instituições privadas.

A busca da eficiência empresarial é resultante de um processo de gestão organizacional racional que conjuga as funções de planejamento, decisão, ação, controle e avaliação de desempenho, onde a racionalidade das decisões e das ações fundamenta-se nas informações que os gestores são capazes de coletar e processar. Entre elas, as informações de natureza contábil assumem papel relevante. Destas, destacam-se as de custo, pois expressam a relação de causa e efeito entre os insumos e os produtos.

A contabilidade de custos vem deixando, ao longo do tempo, a mera função de avaliar os estoques, passa assumir outras atribuições de caráter administrativo. Com a introdução de novas técnicas, tornou-se excepcional instrumento para uma gestão mais eficiente dos negócios. A utilização dessas técnicas de administração é o caminho para que o objetivo maior da empresa seja alcançado, ou seja, o aumento do seu patrimônio líquido, em ambiente competitivo.

Hoje todas as atividades da empresa devem estar ligadas a um sistema de custos, buscando um modelo mais adequado com sua realidade e, mais benéfico a sua estrutura.

O controle e a gestão estratégica de custos representam parte substancial do controle das organizações. Em geral, os sistemas e as práticas de acumulação de custos tradicionais não

atendem mais as necessidade das indústrias avançadas e, de modo geral, das empresas de serviços, não dando apoio aos dirigentes na gestão de seus recursos.

Com base nesse contexto, constata-se a necessidade de estudos relacionados ao custeio *Activity-Based Costing* (ABC) aplicado a uma instituição de ensino. Primeiramente, o custeio ABC transformou-se em expressão comum para descrever as novas maneiras de contabilidade gerencial. Segundo, são instituições de prestação de serviço e que para efeito de balanço, a contabilidade de custos, era quase irrelevante (pela ausência de estoques). Nestas empresas, a contabilidade de custos poderá ser totalmente explorada, tanto para o controle como para a tomada de decisões, que até então, pouco era aproveitada.

O principal objetivo do sistema em uma instituição de ensino é elaborar uma modelagem de custos, com base no método de custeio por atividades, permitindo aos administradores informações ricas em detalhes, definindo centros de custos, determinando bases de rateio para os custos diretos e indiretos, demonstrando o custo total e unitário por turma, por curso, por área e por nível, analisando o custo, o volume e lucro, rumo ao mundo das mudanças.

Papel das Informações na Entidade

As entidades sem fins lucrativos vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e significativas na sociedade moderna. Estas entidades desenvolvem atividades de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso cultural, educacional, científico, artístico, literário, recreativo, esportivo e outros segmentos assistenciais, objetivando, sempre a consecução de fins sociais, para a qual foram constituídas.

Segundo Drucker (1994), as entidades sem fins lucrativos são agentes de mudança humana. Seu produto é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio, ou seja a transformação de uma vida, tendo um papel claro a desempenhar na comunidade a que servem; e provocando mudanças sociais. Desenvolvem uma série de atividades, valendo-se de recursos obtidos do sistema econômico e social o qual, por sua vez, acolherá "a posterior" o "produto" final deste processo: pessoas atendidas. Assim, os recursos, as atividades (processos) e os pro-

duto são, resumidamente, partes integrantes de um conjunto funcionando harmoniosamente para a consecução de um objetivo.

Apesar de desempenharem funções sociais de extrema importância, estas entidades têm recebido pouca atenção de profissionais para a aplicação de novas técnicas contábeis e gerenciais. Assim como nas atividades empresariais, estas entidades dependem de um conjunto qualificado de recursos humanos e materiais.

Há um tempo atrás, reinava nas instituições um período de calmaria, proveniente de baixa competitividade no mercado. Atualmente, este quadro diferenciou-se e transformou-se: alta competitividade, exigência de altos níveis de qualidade e recessão, alterando consideravelmente a rotina dos seus gestores.

Outro fator determinante de mudanças no meio empresarial, principalmente no Brasil, refere-se ao ambiente passado de inflação muito elevada, associada à proteção contra a concorrência externa, permitindo que os empresários elevassem seus preços com maior facilidade, poderiam, dessa forma, cobrir seus custos, ainda que ineficiente.

Busca-se a apropriação aperfeiçoada de custos para fins gerenciais, ou seja, para fornecer aos gerentes um meio de monitorar a evolução das metas. A utilização da informação sobre custos está diretamente relacionada com a correta apropriação de custos, para fins de elaboração de relatórios gerenciais. Alocações globais e incorretas de custos, baseadas em suposições inadequadas sobre os padrões de comportamento e relação de causa e efeito, que distorcem a informação e conduzem os gestores a tomarem decisões ineficazes.

Um método bem planejado e eficaz para a gestão dos custos pode proporcionar um quadro completo para o gerenciamento da instituição.

Contabilidade de Custos

O consumo de bens e utilização de serviços são necessidades inerentes à própria condição humana, desde os primórdios da civilização. A civilização vem, ao longo do tempo, em processo de desenvolvimento, em que o homem ou seu clã extraíam os bens da natureza e ofereciam aos outros em um sistema de troca. Isto conduziu ao aparecimento do comércio e do transporte marítimo. Todo este processo evolutivo culminou com a Revolução Industrial iniciada

na Inglaterra, cuja primeira fase ocorreu na segunda metade do século XVIII. Este estágio da evolução, conforme Dutra (1995), determinou a necessidade de ser incrementada a forma de organização societária, proporcionando o desenvolvimento da empresa capitalista, cujo valor do capital aplicado transformou-a de propriedade individual em coletiva, despersonalizando-a.

De acordo com Martins (1996, p.121):

Surge então a necessidade da contabilidade de custos que passou da contabilidade financeira a de custos, e mais tarde à gerencial, onde a preocupação dos contadores, auditores e fiscais foi de fazer a contabilidade de custos de forma a resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não utilização de todo seu potencial no campo gerencial, deixou a contabilidade de custos de ter uma evolução ,mais acentuada por um longo tempo. Então nesse novo campo, a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

No século XX, com a crescente complexidade do mundo empresarial a contabilidade de custos passou a ser uma arma de controle e decisão gerencial, sendo utilizada no planejamento, controle e na tomada de decisões.

Segundo Leone (1997), a contabilidade de custos é parte integrante da contabilidade, sendo um instrumento disponível e poderoso porque utiliza, em seu desenvolvimento, os princípios, os critérios e os procedimentos fundamentais da ciência contábil. Consegue resolver problemas e produzir informações vitais à contabilidade, porém se não está coesa e articulado com os princípios fundamentais da contabilidade, não terá utilidade nenhuma.

A contabilidade de custos foi inicialmente desenvolvida para fornecer dados contábeis apropriados às demonstrações financeiras, segundo os princípios fundamentais de contabilidade. Princípios estes, como da realização, onde a receita é registrada quando realizada e, o da competência conforme Martins(1996), que através deste princípio, fica definido o momento do reconhecimento da receita e outros mais como custo histórico como base de valor, consistência, conservadorismo e materialidade. Há também, alguns procedimentos que o contador deverá considerar, mesmo estes não tendo a denominação de princípios, como o preceito da relevância, onde deverá preocupar-se somente com itens relevantes.

A contabilidade de custos deve atender a três objetivos básicos:

- **DETERMINAÇÃO DO LUCRO** utilizando os dados dos registros convencionais de contabilidade, ou compilando-os de maneira diferente para que sejam mais úteis à administração de custos.
- **CONTROLE DAS OPERAÇÕES E DOS ESTOQUES**, estabelecimento de padrões e orçamentos, comparações entre o custo real e o orçado e ainda previsões.
- **TOMADA DE DECISÕES**, formação de preços, quantidade a ser produzida, qual produto produzir, corte de produtos, comprar ou fabricar.

Para Horngren (1986), o objetivo da contabilidade de custos é auxiliar a administração a planejar e controlar as operações, tendo então como dupla finalidade das operações cotidianas do sistema contábil, o planejamento, controle e o custeio do produto.

A contabilidade de custos se preocupa, principalmente, com a economia interna da empresa, acompanha as transformações de bens e valores e a recuperação dos custos pela receita. Realiza as análises econômicas necessárias para a informação da administração, passando a oferecer elementos de medição e análise, para alcançar objetivos administrativos e econômicos, além dos financeiros.

Através de sua utilização, produzirá informações significativas para a gestão dos negócios da empresa, permitindo perseguir índices mais elevados de produtividade e qualidade, com conseqüente redução de desperdícios, como

por exemplo o tempo ocioso de máquina e pessoal.

Os métodos de custeio são processos para identificar o custo unitário de um produto, partindo dos custos diretos e indiretos. Basicamente há três métodos de custeamento, baseados na classificação e comportamento dos custos e despesas. São eles: Custeio por Absorção, Direto ou Variável e Custeio Baseado em Atividades.

No entanto, as duas metodologias de apuração do custo dos produtos, custeamento direto/variável e custeamento por absorção, são consideradas clássicas, na teoria de contabilidade de custos. Elas foram desenvolvidas baseadas nos conceitos de custos com comportamentos diferentes em relação à quantidade produzida, ou seja, nos custos fixos e variáveis.

Para Horngren(1986) o custeio por absorção e custeio direto, são duas idéias opostas. O custeio por absorção significa que as despesas indiretas de fabricação são incluídas nos estoques, contrariamente o custeio direto significa que estas despesas não são incluídas nos estoques. Porém, o custeio por absorção é o mais usado e aceito pelo imposto de renda e pela auditoria externa, embora o uso crescente do custeio direto, facilite a medição do desempenho e na análise dos custos.

O custeio por absorção veio a ser mais utilizado em razão dos critérios de avaliação de inventários, do que das necessidades gerenciais da empresa. Estando de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, que considera todos os gastos industriais como relacionados com os produtos, enquanto que o custeio direto ou variável não integra o valor dos custos fixos e indiretos aos produtos.

O custeio baseado em atividades surge como uma ferramenta administrativa, seu uso poderá ser um complemento para os sistemas tradicionais. Sendo uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio do produto é muito comum seu uso no suporte de processos de gerenciamento e de reengenharia. É elemento indispensável à gestão da empresa, pois permite a avaliação de desempenhos operacionais e econômicos.

Custeio Baseado em Atividades

Segundo Martins (1996), o custeio baseado em atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*) é uma metodologia de custeio

que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. É na realidade, uma ferramenta de gestão de custos, muito mais que custeio de produto, e pode ser aplicado também aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta. É um sistema baseado na análise das atividades significativas desenvolvidas na empresa, considerado um complemento do sistema de custeio tradicional, não implicando na sua substituição. Concentra-se nos custos indiretos, uma vez que os custos diretos são alocados diretamente aos produtos e são apropriados pelos sistemas convencionais. Desta forma, o sistema ABC objetiva atribuição mais criteriosa dos custos indiretos aos produtos produzidos pela empresa, permitindo um controle mais efetivo dos custos da empresa e melhor suporte nas decisões gerenciais.

Para utilizar o ABC, é necessário uma definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades.

Este sistema descreve a forma como uma empresa emprega tempo e recursos para atingir determinados objetivos, permitindo balancear adequadamente a demanda e o fornecimento de recursos disponíveis por parte da empresa e mostrando detalhadamente os recursos consumidos pelas atividades.

Permite também que os custos sejam reportados por atividades, classificando-as em atividades que adicionam ou não valor para o cliente (interno ou externo), assim as atividades que não adicionam valor, poderiam ser eliminadas sem afetar os atributos do produto ou serviço.

Segundo Nakagawa (1994), o ABC é utilizado pelas empresas por ser uma ferramenta desenhada essencialmente para análise estratégica de custos, descortina uma visão de negócios, processos e atividades, que são de interesse direto e imediato para a competitividade das empresas, revelando oportunidades de se otimizar retornos estratégicos, quando proporcionados pelo o consumo adequado de recursos.

A habilidade de usar o ABC, dependerá sempre do treinamento e da experiência do usuário, sendo que mesmo o usuário bem treinando poderá beneficiar-se de suas técnicas, que poderão ajudá-lo a fazer o melhor uso do ABC, adicionado o que se chama de atributos às atividades analisadas.

Atributos são rótulos adicionados às atividades para enriquecer e melhorar o sistema das informações gerada pelo ABC. Estes permitem obter informações adicionais sobre as atividades analisadas, em termos de seu desempenho, nível das atividades e comportamento de seus custos.

Gerenciar adequadamente o nível de detalhes é um importante diferencial para o sucesso do ABC em uma empresa. Ou seja, em alguns departamentos, como de pesquisa e desenvolvimento, o conhecimento detalhado do desempenho e dos custos de todas as atividades pode ser muito útil à sua gestão e aperfeiçoamento.

O pressuposto fundamental do ABC, é que os recursos são consumidos pelos bens e serviços produzidos pela empresa, gerando custo. O custo dos departamentos são rateados entre os produtos. E os recursos da empresa são consumidos pelas atividades nela desenvolvidas, os produtos, por sua vez, consomem atividades. O conjunto das atividades é o gerador dos custos.

Sua aplicação é particularmente recomendável às empresas, cujos custos indiretos seja a parcela mais significativa dos custos industriais, as empresas que produzem produtos muito diversificados, quanto ao volume de produção e ao processo produtivo e as empresas, cuja clientela é diversificada quanto ao volume de encomendas, especificações especiais e serviços adicionais e empresas prestadoras de serviços, como instituições de ensino superior.

Aplicação do Sistema ABC em uma Instituição de Ensino Superior

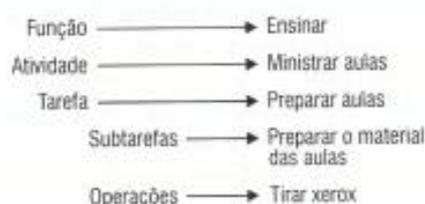
Aplicando-se os conceitos citados, inicialmente para montar um sistema de custo a uma instituição de ensino mensurado no ABC, deverá haver a divisão das atividades em dois grandes grupos, as primárias e as auxiliares. Sendo que as atividades primárias subdividem-se em centro de custo de ensino, pesquisa e extensão e, as atividades auxiliares em administração geral, secretaria, biblioteca, contabilidade e finanças, serviços gerais-limpeza e vigilância.

Considerando que a departamentalização é o processo de dividir a instituição em segmentos, chamados departamentos ou centro de custos, aos quais são atribuídos todos os custos neles ocorridos, procurou-se, a partir desta separação das atividades, definir a existência de dois grandes centros de custos definidos. Então,

os centros de custos ou departamentos podem ser divididos em dois grupos, de acordo com o tipo de atividade que executam, classificados em produtivos e auxiliares, estando os departamentos produtivos ligados às atividades primárias, pois estão diretamente envolvidos com o produto, ensino, e os auxiliares que formam os setores de apoio. O objetivo desta departamentalização é o melhor controle e a determinação mais precisa dos custos de produtos/serviços.

O próximo passo é identificar as atividades que consomem recursos e produzem os resultados. A atividade é um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologia, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos, em sentido mais amplo não se refere apenas a processos de manufaturas, mas também à produção de projetos, serviços e outros processos.

As atividades podem ser decompostas em tarefas, subtarefas e operações. As tarefas são elementos de trabalho de uma atividade. Em uma instituição de ensino pode descrever de forma bem claras estes três elementos, como segue:



Seguindo, deverá localizar os eventos econômicos por departamento, atividade, produto e serviços e, na seqüência, identificar em que momento do evento econômico ocorre o seu término. Sendo que o evento pode ser caracterizado como uma seqüência ou resultado de uma ação externa (compras, armazenagem, produção, vendas) a uma atividade, então esses fatores estão relacionados a uma atividade e os eventos dão início a elas. A materialização das transações se dá através de documentos e, devem reproduzir os eventos e as atividades a que se referem. E as transações podem ocorrer tanto no início como no fim das atividades, como por exemplo, a compra de um material é um evento e a ordem de compra é a transação que representa esta atividade.

A ocorrência de um fato ou transação deve estar sempre apoiada em documentos e devida-

mente justificados, para que haja um controle efetivo. A ocorrência de um fato até a transformação em informações se dá através das seguintes etapas: ocorrência do fato, documento, justificativa, autorização, orçamento e pagamento, classificação, codificação, relatórios finais. Ou seja, no caso de compras de livros, todo este processo se dá através da requisição do pedido, necessidade, autorização, pagamento pela tesouraria, lançamento contábil no centro de custo apropriado. E este evento influenciará nos relatórios finais, como no resultado do custo do curso ao qual foi destinado.

O consumo de recursos devido a ocorrência dos fatos, consiste no elemento fundamental para estabelecer um sistema de acumulação de custos e receitas. Abaixo demonstra, onde então os resultados, são obtidos basicamente pela acumulação dos custos e receitas.

1. Acumulação dos custos
2. Alocação de custos à objetivos de custos
3. Departamentos
4. Produtos



Já nas etapas de implantação os responsáveis devem fazer alguns questionamentos, a fim de testar uma determinada atividade se agrega ou não valor, como: Caso tivesse escolha, seu cliente pagaria por esta atividade? Se deixar de executar a atividade, o cliente se importaria, ou deixaria de satisfazer as necessidades do cliente?

No entanto, muitas vezes, o valor agregado, pode se tornar uma questão emocional para as pessoas dentro da organização, exigindo-se dos responsáveis uma grande dose de sensibilidade. Funcionários e colaboradores podem não achar agradável ter seu trabalho rotulado como "não agrega valor", pois o objetivo é melhorar o uso dos recursos. Um trabalho cuidadoso e sério deve ser feito a fim de conduzir as atividades e acertos, pois poucas são as atividades que podem ser eliminadas, mesmo não agregando valor.

Após um acompanhamento global da organização, pode-se partir para a execução, ou a implementação, sendo que este processo se dá em três etapas:

- 1ª. A administração molda o contexto.
- 2ª. Ocorre o desenho do sistema.
- 3ª. O sistema é introduzido, operado e difundido.

Porém em todas as fases acima, as pessoas envolvidas devem ter conhecimento e suporte necessário de treinamento e informações. E na fase de introdução do sistema, o mesmo deverá sofrer avaliações e correções para que atinja todos os objetivos planejados. Ou seja tanto os dirigentes, líderes e os colaboradores deverão estar conscientes do objetivo da instituição, da importância e da necessidade de seus desempenhos para a implantação.

Também deverá ser elaborado um plano geral de contas para classificação das atividades, o qual possui classificação dentro do ensino por cursos, e identificação das funções, detalhadamente das atividades e tarefas até as operações para acumulação dos custos e despesas, sendo utilizado tanto para codificação da contabilidade convencional como para o sistema, pois possibilitará que sejam extraídos muitos relatórios que fornecerão as mais variadas informações, dependendo das necessidades e do nível do usuário.

A elaboração de um bom plano de contas é fundamental no sentido de utilizar todo o potencial da contabilidade em seu valor informativo para os inúmeros usuários. Ao ser elaborado a instituição deverá ter em mente as várias possibilidades de relatórios gerenciais que poderão

ser extraídos a partir deste, e prever as contas de acordo com os diversos relatórios a serem produzidos.

Após definir os centros de custos e o plano de contas poderá ser iniciado o processo de custeio, que determinará o custo da instituição, o quanto cada curso ou aluno custa para a mesma. Identificar as atividades relevantes e os seus respectivos custos, não será uma tarefa difícil, quando a empresa possui uma boa estrutura contábil. Depois determina-se um direcionador para cada atividade, isso significa, determinar a ocorrência de uma atividade. Desta forma:

- 1º. Numerar todas atividades existentes em cada centro de custo.
- 2º. Numerar todos os direcionadores das atividades (Tabela 01).
- 3º. Determinar os direcionadores de custos das atividades.

Após o resultado do número de direcionadores dos produtos no período, temos condições de determinar o custo unitário do direcionador e custo dos produtos por atividade. Desta forma:

$$\begin{aligned} \text{Custo unitário do direcionador} &= \\ \text{Custo da atividade} &\div \text{N}^\circ \text{ total de direcionadores} \\ \text{Custo da atividade atribuído ao produto} &= \\ \text{Custo unitário do direcionador} \times \text{N}^\circ \text{ de direcionadores do produto} & \\ \text{Custo atividade/unidade de produto} &= \\ \text{Custo da Atividade atribuído ao produto} &\div \text{Quantidade produzida} \end{aligned}$$

Desta acharemos o custo total de cada curso (produto) e o custo de cada aluno para a instituição. Ex.: Curso de Contábeis = Custo total do produto \div Nº de alunos.

Depois de achar os custos citados acima, através de um mapa de localização, alocam se todos os custos unitários dos direcionadores de atividades, formando-se o total dos custos de cada curso e de cada aluno.

Com este sistema de custeio, a instituição poderá detectar quais os cursos mais vantajosos e os mais onerosos para a instituição, onde, através de métodos tradicionais de custeio, seria impossível, pois partiria apenas de um rateio entre o custo total da instituição e o número de alunos.

Tabela 01 - Levantamento dos Direcionantes das Atividades

Levantamento dos Direcionadores das Atividades		
Centros de Custos	Atividades	Direcionadores
Ensino	Ministrar aulas	Hora aula
	Secretariar aulas	Nº de alunos
	Manter e conservar salas	Nº de alunos
	Coordenar e administrar	Nº de alunos
	Providenciar material audiovisual	Nº de requisições
	Fornecer materiais do almoxarifado	Nº de requisições
	Reproduzir material didático	Nº de alunos
	Registrar as informações	Nº de alunos

Este sistema, juntamente, com um plano de contas elaborado, a partir da realidade institucional, originarão vários relatórios, como apuração de resultados por curso e por período. Estes oferecerão condições à diretoria para avaliar as informações quanto ao desempenho por cursos oferecidos, através do resultado operacional e da lucratividade, podendo comparar os resultados ocorridos em diversos períodos, propiciando a realização de planejamentos futuros.

A instituição poderá identificar seu ponto de equilíbrio econômico e financeiro de cada curso. O ponto de equilíbrio demonstrará o número de alunos e créditos necessários para cobrir todos os custos de cada curso. A análise do ponto de equilíbrio é muito importante para a esfera gerencial e deve-se compreender a relação entre o custo de realização dos negócios e a receita gerada pelas vendas da empresa, em uma forma simples que é a própria definição do lucro.

Então, este sistema servirá de base para decisões estratégicas e pedagógicas da instituição. Como por exemplo, a instituição ao verificar que a partir de um determinado semestre um curso apresenta déficit, poderá trabalhar com este resultado, verificando as suas origens e planejando as metas para atender o resultado esperado.

Também auxiliará na elaboração de metas, pois se a instituição almeja determinado número de alunos, nos próximos semestres, através de relatórios poderá saber quais os cursos mais necessários, para um trabalho especial, como, por exemplo, um investimento em *marketing*.

Desta forma, o sistema ABC em uma instituição de ensino filantrópica recai como um recurso administrativo, econômico-financeiro e um instrumento gerenciador para tomadas de decisão.

Conclusão

As instituições filantrópicas de ensino, dentre outras organizações, possuem particularidades estruturais e características intimistas que moldam o seu perfil gerencial. Elas constantemente enfrentam os desafios e as ameaças inerentes do mercado, entretanto, para competir devem aproveitar as oportunidades que levam sua expansão e crescimento, além de contar com um sistema de informação competente que auxilie em quais as diretrizes e as estratégias que no momento precisam ser adotadas.

Como o mercado está cada vez mais exigente e restrito, o sistema de custeio passa a ter tamanha importância dentro do contexto empresarial. Com a estabilidade da moeda, a administração precisou voltar seu olhar para a estrutura de custos, sendo esta a principal área de planejamento das empresas. Sem uma estrutura de custos enxuta e bem planejada, as empresas chegam até mudar de domicílio, a caminho de incentivos fiscais, mão-de-obra e matérias-primas mais baratas. Por isto, a ferramenta de análise de custo nas mãos de um contador gerencial tem um mercado amplo.

Estas instituições, como as demais, hoje, no mundo dos negócios desejam um profissional com capacidade de análise, que saiba distinguir informações e variáveis que sejam essenciais para a empresa. Então, o profissional na área de Custos terá que empregar seus conhecimentos, objetivando atender as necessidades dos usuários, tais como orçamento, planejamento e auxiliando na tomada de decisões tanto no presente como no futuro.

A utilização do custeio ABC possibilitará aos administradores a obtenção de informações mais detalhadas e mais precisas, além de possibilitar a otimização dos recursos existentes na instituição. Este sistema oferece condições de atender as necessidades dos administradores, buscando mais dos modelos de informações.

O custeio ABC aplicado em uma instituição de ensino filantrópica, se torna um importante instrumento de tomada de decisões, tanto a curto como a longo prazo. Através do custeio ABC identificará o custo total da instituição, de cada departamento, de cada curso, de cada semestre, e por fim, custo de cada aluno. Custos estes que seriam impossíveis detectar nos custeios tradicionais.

Juntamente com um plano de contas elaborado a partir das atividades da instituição, terão origem outros relatórios, que atenderão às necessidades de informações, que servirão para planejamento e controle, destinado aos usuários internos e relatórios financeiros, para o usuário externo. Assim, estes relatórios servirão de base para atender finalidades e demandas administrativas, principalmente ao que se refere ao planejamento e a tomada de ações estratégicas.

Bibliografia

BERNARDI, Luís Antônio. *Política e formação de preço-uma abordagem competitiva, sistemática e integrada*. São Paulo: Atlas; 1996.

CHING, Hong Yun. *Gestão baseada em custos por atividades*. 2.ed. São Paulo: Atlas; 1997.

DRUCKER, Peter Ferdinand. *Administração de organizações sem fins lucrativos, princípios e práticas*. São Paulo: Pioneira, 1994.

DUTRA, René Gomes. *Custos, uma abordagem prática*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GOUVEA, Nelson. *Contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Editora FCA, 1983 .

HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T. *Contabilidade de custos – um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas, 1986. Volume I.

_____. *Contabilidade de custos-um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas, 1989. – Volume II.

LEONE, George S.G. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. *Custos, planejamento, implantação e controle*.

2. Ed. São Paulo: Atlas; 1996.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos – inclui o ABC*. São Paulo: Atlas, 1996. 381 p.

MASAYUKI, Nakagawa. *Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. *Gestão estratégica de custos. conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas; 1993.

PADOVEZE, Clóvis Luíz. *Manual da contabilidade básica*. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. *Contabilidade gerencial-um enfoque em sistema contábil*. 2ª ed. São Paulo: Atlas; 1997

Contato com as autoras

Andréia Borges
E-mail:scalifra@terra.com.br

Tania Moura da Silva
E-mail:tancias@ccsh.ufsm.br