

# Proposta de aplicação do custeio baseado em atividade – ABC em uma instituição de ensino superior

Adriana Alves Silva  
Daniel Fonseca Costa

O objetivo deste artigo é propor a aplicação do custeio baseado em atividade – ABC em uma instituição de ensino superior, através da identificação das atividades e dos direcionadores de custos. O trabalho se justifica pelo crescimento e pela competitividade que o setor educacional tem sofrido nos últimos anos, exigindo, assim, informações mais complexas e eficientes a serem utilizadas no processo decisório. A pesquisa foi feita por meio de um estudo de caso em uma Instituição de Ensino Superior (IES) situada no Centro-Oeste de Minas Gerais. Concluiu-se, com o presente estudo, que é possível aplicar o ABC na IES estudada mediante a identificação das atividades e dos direcionadores, bem como obter informações úteis para o processo decisório.

## Introdução

O crescimento acelerado que o setor educacional obteve nas últimas décadas vem provocando mudanças significativas no processo de gestão institucional, fazendo com que os administradores se preparem para enfrentar os desafios da competitividade do mercado por meio de sistemas mais complexos e eficazes de gestão.

Até o início da década passada, as Instituições de Ensino Superior (IES) estavam habituadas a atuar em um ambiente bem mais confortável e estável do que o atual, pois a demanda por cursos superiores sempre cobria a oferta de vagas, o que não ocorre atualmente.

Este cenário de transformação é fruto do aumento de IES particulares e do programa do governo para ampliação de vagas nas instituições federais de ensino. Com isso, essa realidade vem

impor um novo modelo de gestão para que as IES se mantenham competitivas e com capacidade de oferecer cursos de qualidade.

Sendo assim, as IES têm o desafio de sustentar-se no mercado da educação com preços competitivos e com qualidade de ensino, promovendo ainda a pesquisa e a extensão.

Para se manter no mercado, os gestores de uma IES devem se abastecer de informações que os auxiliem na tomada de decisões e que permitam aliar as exigências dos estudantes às condições da instituição.

As informações sobre custos passaram a ter maior relevância na administração, e associados a eles estão os métodos de custeio, os quais demonstram os gastos que se têm para produzir serviços ou produtos.

Desse modo, este trabalho tem como tema a proposta de aplicação do ABC (Custeio Baseado em Atividade) em uma instituição de ensino superior, como método de custeio capaz de subsidiar a administração em suas decisões.

Portanto, a necessidade de trabalhos dessa natureza se dá pela importância de conhecer o custo de cada atividade desenvolvida dentro de uma IES, sem distorções provocadas por rateios arbitrários, normalmente embutidos nos métodos de custeio convencionais que têm como finalidade principal atender o fisco, sem se preocupar com a alocação adequada dos custos indiretos.

O ABC se destaca pela riqueza de detalhes da metodologia aplicada à sua implantação. Tais detalhamentos permitem conhecer as atividades que geram custos dentro de uma IES, segregando as que agregam valores das que não agregam. O foco do ABC está em descrever todas as atividades e tarefas realizadas para atingir o produto final. Esse processo favorece uma visão sistêmica do funcionamento da instituição.

Desse modo, o presente estudo tem como objetivo propor a aplicação do ABC em uma instituição de ensino superior, através da identificação das atividades e dos direcionadores de custos.

O trabalho é um estudo de caso promovido em uma instituição de ensino superior, localizada no Centro-Oeste do estado de Minas Gerais, que oferece desde

o ensino infantil até a pós-graduação e, para chegar ao resultado, foram utilizadas pesquisas documentais, entrevistas não estruturadas e pesquisa bibliográfica.

### **ABC (Activity Based Costing)**

O *Activity Based Costing* (ABC) ou Custeio Baseado em Atividade foi introduzido na década de 1980 por Cooper e Kaplan (SPEDDING e SUN, 1999). Wernke (2005) expõe que os autores desenvolveram o ABC em decorrência da carência de informações que os demais métodos de custeio proporcionam aos gestores devido às distorções provocadas por rateios arbitrários que neles são utilizados. Sendo assim, o ABC é um método projetado para munir os gestores de informações sobre custos para auxiliá-los em suas decisões estratégicas (GARRISON e NOREEN, 2001).

Maier (2001) informa que o ABC é um método de custeio em que os custos são alocados às atividades e posteriormente aos produtos, baseado no consumo dessas atividades pelos produtos. Martins (2003) completa o raciocínio dizendo que, embora este custeio priorize a melhor alocação dos custos indiretos, recomenda-se sua aplicação também aos custos diretos, ainda que, neste caso, não gere diferenças significativas em relação aos chamados sistemas tradicionais.

Segundo Pamplona *apud* Santos, Kuroda e Pamplona (2001) os produtos ou serviços serão custeados de acordo com a utilização das atividades, obtendo-se assim resultados mais adequados em relação aos sistemas tradicionais, demonstrando que uma das grandes vantagens em custear as atividades está no fato de poder separar as que agregam das que não agregam valor, permitindo, assim, a redução ou eliminação das que não adicionam valor.

Nakagawa (2001) chama este processo de hierarquização das atividades e diz que o ABC "poderá contribuir para o enriquecimento de sistemas de informação desenhados tanto para a gestão da competitividade como para a gestão econômica das empresas". Para o autor, o ABC é um método de nível gerencial estratégico, que gera informações

que possibilitam otimizar os retornos, sendo focado em decisões que permitem maior competitividade.

Além disso, o ABC é um método de custeio que se baseia na análise das atividades significativas da empresa e na premissa de que são atividades que provocam consumo de recursos, e não os produtos; logo, as atividades são o foco desse processo de custeio. O método tem como objetivo a redução dos custos pela eliminação dos desperdícios, por meio do corte nos geradores de custos que não agreguem valor (CREPALDI, 2004). O autor demonstra ainda a relação existente entre recursos consumidos e ressalta que, para a sua implantação, a informatização é de fundamental importância, visto que o número de informações é vultoso.

De acordo com Atkinson *et al.* (2000) o ABC é um sistema de custeio que atribui os custos de apoio aos produtos, na proporção da demanda que cada um exerce sobre várias atividades.

Portanto, o ABC também tem como fim atribuir custos aos objetos de custos e, para isso, Hansen e Mowen (2001) estabelecem seis etapas para projetar este tipo de sistema, sendo elas: 1) identificar, definir e classificar as atividades; 2) atribuir os custos para as atividades; 3) atribuir os custos das atividades secundárias para as atividades primárias; 4) identificar os objetos de custos e especificar o quanto da atividade foi consumida pelos objetos de custos; 5) calcular as taxas de atividades primárias; e 6) atribuir os custos de atividades aos objetos.

Motta e Pamplona *apud* Santos, Kuroda e Pamplona (2001) relatam que, para a aplicação do sistema ABC, torna-se necessária a definição de dois estágios. Utiliza-se, em primeiro estágio, a apropriação de custos às atividades mediante direcionadores de custos; e, em segundo estágio, alocam-se custos das atividades aos produtos.

Nakagawa (2001) faz dois questionamentos importantes que devem servir de base para a decisão de qual o melhor método de custeio para uma organização: primeiro, por que usar o ABC; e segundo, como usar o ABC.

Primeiramente, para o autor, deve-se utilizar o ABC para eliminar as distorções

existentes entre este e os métodos tradicionais causadas pelos rateios dos custos indiretos, geralmente arbitrários. Como exemplo, o autor cita que uma determinada empresa pretendia obter uma margem bruta de 35% em um produto. Ao aplicar o ABC, constatou-se que, ao invés de lucro, estava tendo prejuízo.

O foco da discussão está no fato de que informações geradas a partir do ABC serão capazes de identificar qual ou quais atividades estão onerando de fato este produto e se elas agregam realmente valor. Por outro lado, nos métodos tradicionais pode-se constatar a exatidão das contas, mas não se consegue averiguar o que de fato está onerando o custo do produto. Isso implica a possibilidade de decisões erradas ao cortar um determinado fator que gera custo, mas que não é o principal gerador de custos. Como exemplo: pode-se comprar matéria-prima mais barata, comprometendo a qualidade do produto, e o gargalo estar na mão de obra ou no desperdício de tempo, no retrabalho, etc.

Em resposta a como usar o ABC, o autor ressalta que deve ser utilizado como análise para identificar as atividades que geram custos na elaboração de um produto/serviço. Acrescenta que esse processo “se inicia com a elaboração de matriz de atividades e registro de seus respectivos tempos”.

Como os outros métodos de custeio, o ABC possui algumas restrições; entre elas, Mauad e Pamplona (2002) destacam o fato de não ser aceito pelo fisco, o que produzirá resultados diferentes da contabilidade financeira, que por sua vez deverá ser feita obedecendo aos princípios geralmente aceitos. O sistema de apuração de custos deve ser utilizado para produzir os relatórios gerenciais. Completando, Garrison e Noreen (2001) ressaltam que a iniciativa de implantação do ABC deve ser apoiada pela alta administração e que a implantação deve ficar sob a responsabilidade de uma equipe mista.

Portanto, as atividades são o foco do ABC. Com isso, identificá-las é a primeira etapa lógica no projeto de um sistema de custeio baseado em atividade. Em segundo momento, atribui-se os custos dos recursos às atividades por direcionadores ou por rastreamento direto (HANSEN e MOWEN, 2001).

## Atividades

Atividade é a forma de a empresa utilizar o tempo e o recurso para o alcance de seus objetivos. Uma atividade é a combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para produzir bens ou serviços, sendo composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. (CREPALDI, 2004).

Kaplan e Cooper *apud* Wernke (2005) caracterizam as atividades como unidades básicas de acúmulo de custos no sistema ABC e complementam que “cada atividade pode ser codificada, permitindo que os custos sejam acumulados e informados por processos de negócios”. Martins (2003) relata que elas são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas.

Diante disso, Garrison e Noreen (2001) resumem uma atividade a qualquer evento que provoque o consumo de recursos indiretos. Hansen e Mowen (2001) completam classificando as atividades em primárias e secundárias, sendo que as primárias são aquelas consumidas por um objeto final de custos, tal como um produto, e as secundárias são aquelas consumidas pelos objetos intermediários de custos, tais como as primárias.

## Direcionadores

Os direcionadores são ferramentas de significativa relevância na implantação do sistema ABC, pois são utilizados para identificar a quantidade de recursos gastos pelas atividades envolvidas em um processo de produção de bens e/ou serviços.

Para Crepaldi (2004) os direcionadores de custos (*cost drivers*) constituem um determinado fator que influencia a quantidade de trabalho da empresa. Eles podem ou não estar relacionados ao volume de produção, e é por meio deles que os custos provenientes do consumo de recursos são agregados às suas respectivas atividades. São utilizados para calcular o consumo das atividades por produto.

Ainda para Martins (2003) direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem

recursos para serem efetivadas, deduz-se que o direcionador é a causa dos seus custos.

Decidir qual direcionador deve ser utilizado é de muita importância para o ABC. Com isso, Maher (2001) estabelece três critérios para a escolha desses direcionadores, sendo eles: a relação causal, os benefícios recebidos e a razoabilidade.

O critério da relação causal é utilizado quando se escolhe um direcionador que cause custo. Para o autor, esse é o critério ideal. O critério dos benefícios recebidos é utilizado para escolher direcionadores que atribuam custos de acordo com os benefícios recebidos. Por último, a razoabilidade é empregada quando os custos não podem ser atribuídos aos produtos com base na causalidade ou em benefícios recebidos.

## Metodologia

A metodologia do trabalho se deu através de estudo de caso, que, para Silva (2003), “é um estudo que analisa um ou poucos fatos com profundidade”. Ainda segundo o autor a principal utilidade deste método “é verificada nas pesquisas exploratórias e no início de pesquisas mais complexas”.

Para a obtenção dos resultados, foram utilizadas entrevistas não estruturadas, pesquisas bibliográficas e pesquisa documental.

O estudo de caso foi desenvolvido em uma instituição de ensino superior, localizada no Centro-Oeste de Minas Gerais, que oferece ensino infantil, ensino médio, ensino fundamental, cursos de graduação e de pós-graduação. A instituição é constituída sob a forma de fundação sendo, portanto, uma entidade sem fins lucrativos.

A administração da instituição é desenvolvida pela Reitoria, que foi subdividida em Pró-Reitoria de Ensino, Pró-Reitoria de Extensão e Pesquisa e Pró-Reitoria Administrativa, sendo que a Pró-Reitoria de Ensino tem, sob a sua supervisão, coordenação e orientação, as atividades acadêmicas pertinentes aos Institutos: a) Superior de Educação; b) Ciências da Saúde; c) Ciências Sociais Aplicadas e Exatas.

Para elaboração deste trabalho, utilizou-se como objeto de estudo apenas o ensino de graduação, vinculado à Pró-Reitoria de Ensino.

O estudo de caso foi feito por meio de entrevistas não estruturadas com coordenadores dos principais departamentos que geram custos, a fim de obter informações detalhadas sobre todo o processo que cada atividade percorre para atingir ou contribuir para que seja alcançado o objetivo da instituição.

Além das entrevistas, foram utilizados documentos, como o organograma e o estatuto da instituição. Por meio desses documentos foi possível identificar os departamentos que desenvolvem atividades relacionadas diretamente ao ensino superior.

Diante disso, o trabalho foi desenvolvido observando-se os seguintes passos:

- *Estudo do estatuto e do organograma da instituição com a finalidade de identificar os departamentos que geram custos.*
- *Entrevistas não estruturadas com os responsáveis pelos setores para identificar as atividades desenvolvidas.*
- *Identificação das principais atividades que geram custos para a IES.*
- *Identificação dos direcionadores de custos de cada atividade.*

### Proposta de aplicação do ABC na IES

Para dar início ao objetivo principal deste trabalho, que é mostrar a importância da utilização do método ABC como ferramenta gerencial em uma IES, faz-se necessário estudar a movimentação dos custos dentro desses estabelecimentos de ensino.

No atual sistema de custos mantido pela instituição, consideram-se como custos diretos somente aqueles que não necessitam de nenhum tipo de rateio para sua alocação, como os gastos com professores, mensurados através de horas/aulas e materiais didáticos solicitados para aulas práticas específicas de determinado curso. Os gastos com diretores, coordenadores, embora sejam diretos aos cursos, necessitam de critérios de rateio para sua alocação, pois cada diretor e/ou coordenador atende a mais de um curso ou turma. Os demais gastos são considerados custos indiretos ou despesas.

Os custos indiretos são acumulados em um centro de custos e a partir daí são alocados aos cursos através de rateios baseados no número de alunos matriculados. Como exemplo de custos indiretos, pode-se destacar a reitoria e pró-reitorias, tesouraria, cobrança, serviços gerais, recursos humanos, contabilidade e demais departamentos. Observa-se que, além desses custos, despesas como água, luz, telefone, material de expediente, materiais didáticos, combustível fazem parte do custo total dos cursos e são alocadas arbitrariamente a todos os cursos mantidos pela instituição, desde o ensino infantil até a pós-graduação com o mesmo critério dos custos indiretos. A arbitrariedade está no fato de que não se leva em consideração se materiais são utilizados ou não, e em que proporção. Pode-se citar, como exemplo clássico dessa distorção, o uso dos laboratórios comuns a mais de um curso, isto é, se o laboratório de química é utilizado pelos cursos de física, nutrição e enfermagem, o rateio dos custos e despesas não leva em consideração quantas aulas cada curso tem nesse laboratório. Como esses gastos são relevantes em termos de valores, são geradas informações distorcidas quanto à rentabilidade dos cursos. Na mesma situação encontram-se os gastos com recursos didáticos, audiovisuais, papel, xérox, pois esses são distribuídos a todos os cursos independentemente de sua utilização. O método de alocação de custos, acima descrito, pode ser representado pela Figura 1.

Os custos diretos são gerados nos cursos, totalizados nos institutos e acumulados no centro de custo, enquanto os indiretos seguem o caminho inverso, ou seja, são acumulados no centro de custo e, por meio de rateio, pelo número de alunos matriculados alocados aos institutos e, posteriormente, aos cursos. Atualmente, a instituição não apura o custo por disciplina e nem por aluno.

Com o intuito de melhorar a apuração dos custos e ainda obter possibilidades de conhecer de forma mais detalhada os custos das turmas, das disciplinas e dos alunos, o estudo do ABC poderá contribuir para chegar ao resultado desejado.

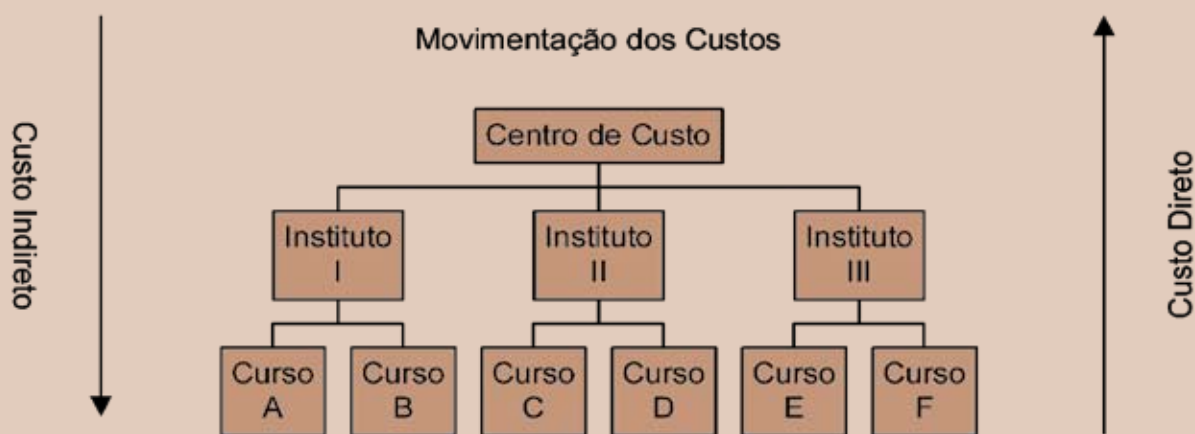


Figura 1 – Movimentação de custos.

Fonte: Autores.

O ABC consiste em custear serviços/produtos baseando-se nas atividades que cada um consome; portanto, o primeiro passo é identificar as atividades relevantes necessárias para que o objetivo da instituição seja alcançado. Isso foi feito por meio de entrevistas informais a cada departamento envolvido, direta ou indiretamente, e uma vez identificadas as atividades, criaram-se direcionadores, para quantificar o consumo de cada atividade.

Chegou-se, desse modo, a três grandes grupos de atividades que são: Apoio, Meio e Fim.

A atividade-fim é a atividade principal que está sendo custeada, o ensino superior, isto é, os cursos de graduação.

Já as atividades-meios são aquelas que contribuem diretamente para que a atividade principal seja desempenhada, ou seja, as que dão sustentação para que a prestação de serviço seja efetivada. Como exemplo, a Reitoria, Pró-Reitoria, Secretaria Acadêmica, assessorias educacionais. São departamentos que contribuem para a organização do Centro Universitário como um todo, manutenção de dados acadêmicos, atendimento aos alunos e outras tarefas relacionadas com o ensino. Esses conjuntos de atividades são necessários para que se materialize a atividade principal com qualidade e sucesso.

Por fim, atividades de apoio são aquelas desenvolvidas em departamentos que não estão ligados diretamente à atividade-fim, mas que são necessárias, pois dão suporte às atividades-fins e meio, sendo responsáveis pela realização de tarefas burocráticas ligadas diretamente à Administração da instituição, a exemplo dos setores de Contabilidade, Tesouraria, Cobrança, entre outros. São departamentos encarregados de atender as determinações das leis trabalhistas, comerciais e legislação pertinente à atividade-fim, registro de pessoal, elaboração e publicação das demonstrações contábeis conforme exigências legais, pagamento de fornecedor e pessoal docente/administrativo, atendimento ao aluno relacionado à posição financeira, serviços de limpeza e conservação da parte física do campus, entre outras. Essas atividades foram consideradas como Apoio, não por serem menos importantes do que as demais, mas, sim, por não serem desenvolvidas para

atender primeiramente a atividade de ensino e assim contribuir para manter em funcionamento a instituição como um todo, garantindo a governabilidade.

A partir da análise dos grupos de atividades procurou-se descrever as principais atividades, alocá-las dentro dos grandes grupos e, por fim, identificar seus direcionadores, que deverão indicar em que os custos relativos a cada uma deverão ser alocados.

O Quadro 1 traz as principais atividades e os direcionadores de custos das atividades-fins da IES, divididas em três setores, sendo: professores (aulas dadas), recursos didáticos utilizados nas aulas e biblioteca.

As atividades relacionadas no Quadro 1 são imprescindíveis para que seja efetivada a atividade ensino. Os direcionadores de cada atividade serão os responsáveis, na maioria das vezes, por alocar os custos referentes a cada atividade no curso, disciplina e alunos devidos.

O Quadro 2 relata as principais atividades e os direcionadores de custos das atividades-meio da IES estudada, que estão divididas em dois setores: a secretaria acadêmica e as direções dos institutos.

No Quadro 2 percebe-se, através dos direcionadores, de que maneira a atividade-meio é consumida pela atividade-fim.

O Quadro 3 informa as principais atividades e os direcionadores das atividades de apoio, sendo que estas estão distribuídas nos setores denominados Pró-Reitoria Administrativa e Tesouraria.

As atividades de apoio descritas no Quadro 3 podem ser consumidas por alunos, professores e departamentos administrativos; portanto, seus direcionadores destinam custos às atividades-meio e fim.

Além de atividades, a prestação de serviços consome recursos materiais e tecnológicos. Direcionadores capazes de mensurar o consumo necessário à realização de cada atividade devem ser definidos.

Na instituição em estudo, a forma de controle de consumo de materiais se dá por meio de comunicações internas. Essas são expedidas para solicitação de qualquer tipo de material ou serviços, portanto, deve-se utilizá-las como direcionadores de recursos.

Atividades	Direcionadores
<b>Professores</b>	
Ministrar aulas	Nº. de horas/aulas
Coordenação de trabalhos didáticos extracurriculares	Nº. de horas destinadas a cada atividade.
<b>Recursos didáticos</b>	
Laboratórios	Nº. de horas/aulas práticas
Área esportiva	Nº. de horas/aulas práticas
Salas de multimeios	Nº. de horas/aulas práticas
<b>Biblioteca</b>	
Empréstimos de livros	Nº. de empréstimos realizados
Pesquisas bibliográficas	Nº. de alunos atendidos
Acesso à internet	Nº. de reservas realizadas
Sala de vídeo	Nº. de reservas realizadas

**Quadro 1 – Atividades-fins e seus direcionadores.**

Fonte: Autores.

Atividades	Direcionadores
<b>Secretaria Acadêmica</b>	
Organizar e manter, rigorosamente em dia, os assentamentos relativos à vida acadêmica dos estudantes, desde o seu ingresso até a expedição do diploma ou certificado	Nº. de alunos matriculados
Organizar e manter atualizados os assentamentos do corpo docente da instituição	Nº. de professores em atividade
Implantar o controle e avaliação de procedimentos administrativos associados à vida acadêmica dos estudantes desde o seu ingresso até a expedição	Nº. de cursos na Instituição
Registro de diplomas	Nº. de diplomas registrados
Expedição de documentos acadêmicos	Nº. de documentos expedidos
Matrícula de alunos	Nº. de matrículas efetivadas
Atendimento ao professor quanto à solicitação de reserva de material didático	Nº. de reservas
Elaboração de horários de aulas	Nº. de turmas
Controlar o livro de ponto dos professores e efetuar as marcações de falta no sistema da folha de pagamento	Nº. de horas destinadas
<b>Direção dos Institutos</b>	
Exercer a coordenação geral das atividades didáticas, cultural e administrativa do Instituto	Nº. de horas destinadas à coordenação de atividades
Gerir e representar o Instituto, no seu âmbito e fora dele, em eventos, congressos e seminários	Nº. de horas de atuação
Admissão e demissão de professores	Nº. de professores admitidos e ou demitidos

#### Quadro 2 – Atividades-meio e seus direcionadores.

Fonte: Autores.

Atividades	Direcionadores
<b>Pró-Reitoria Administrativa</b>	
Autorização de Compras e Contratos	Nº. de autorizações realizadas
Programar e executar os projetos de obras	Nº. de obras realizadas
Negociação de débitos em atraso	Nº. de alunos atendidos
<b>Tesouraria</b>	
Recebimentos de valores devidos ou destinados à instituição	Nº. de recebimentos realizados
Confecção de cheques e pagamentos de valores devidos pela instituição	Nº. de pagamentos realizados
Confecção e manutenção de controles internos	Nº. de controles existentes
Confecção e entrega de boletos de mensalidades	Nº. de boletos
Distribuição de vales-transporte de funcionários e estagiários	Nº. de beneficiados
Organizar e manter rigorosamente em dia controles internos de contas a pagar	Nº. de controles existentes
Fornecer informações relativas à vida financeira do aluno a outros departamentos da instituição	Nº. de informações emitidas
Organizar e manter, rigorosamente em dia, os assentamentos relativos à vida financeira dos estudantes	Nº. de procedimentos necessários para atualização

#### Quadro 3 – Atividades de apoio e seus direcionadores.

Fonte: Autores.

Após a divisão das atividades, percebe-se que não se faz necessário segregar os custos em diretos e indiretos, uma vez que estes foram alocados às atividades por meio de direcionadores, independentemente de sua classificação, pois no ABC até mesmo os custos diretos passam por direcionadores antes de compor o custo total do produto.

Assim, a Figura 2 representa a proposta de processo do ABC na IES estudada.

Conforme definido anteriormente, chamou-se de atividade-fim o ensino, representado na Figura 2 pelos cursos, períodos e disciplinas, pois o ensino se dá através das disciplinas que, agrupadas, formarão os períodos e estes, por sua vez, darão origem a um curso e, do conjunto de cursos, surgirão os institutos.

A Figura 2 representa a movimentação dos custos através do custeio ABC. Dentro de uma IES se dará por meio de direcionadores. Estes são responsáveis em custear as atividades pertinentes ao processo de elaboração dos serviços educacionais. Nota-se que as atividades-meio e de apoio são consumidas pela atividade-fim, e ainda que a atividade de apoio poderá ser consumida pela atividade-meio.

Além disso, os custos dos cursos são direcionados para as turmas e para as disciplinas, e os custos das turmas são direcionados para as disciplinas. Isso

demonstra que as disciplinas, além de consumirem as atividades-meio e de apoio, consomem recursos da própria atividade-fim, ou seja, dos cursos e das turmas.

Sendo o custo de cada disciplina fator determinante no processo de apuração dos custos de uma IES, deve-se buscar a criação de direcionadores que levem todos os custos diretamente a cada disciplina. Porém, a instituição poderá ter alguns gastos que não possuam direcionadores que os aloquem nas disciplinas. Desse modo, procura-se direcioná-los, primeiramente aos períodos, e depois aos cursos. Se com isso ainda não for possível obter direcionadores, em último caso, utiliza-se o rateio.

Para melhor clareza, pode-se exemplificar esta situação através do departamento de compras (Atividade de Apoio). Podem-se comprar materiais didáticos específicos para uma determinada disciplina, o que facilita a alocação dos custos de forma direta. Por outro lado, poderá se adquirir determinado equipamento que atenderá a diversas disciplinas de um curso. Nessa situação, os custos são alocados no curso e posteriormente repassados às disciplinas por meio de direcionadores. Por fim, poderá ser feito um processo de compras de materiais que atenderá à instituição como um todo, por exemplo, mesas e cadeiras para a praça de alimentação. Nesse caso, não

será possível a criação de um direcionador desses gastos a uma determinada disciplina ou curso; será necessário um critério de rateio para distribuição entre todos os cursos mantidos pela instituição. Sabe-se que o ABC não elimina os rateios, ele minimiza o efeito destes nos serviços custeados, porque, somente após se esgotarem as possibilidades de direcionar um custo, é que se faz o rateio.

Uma vez direcionados todos os recursos às suas respectivas atividades, o processo de custeio das disciplinas, das turmas, dos cursos, dos institutos e custo geral da instituição se dará de forma inversa, de baixo para cima, ou seja, será encontrado primeiramente o valor do custo de cada disciplina. A partir daí o valor do custo de cada turma será o somatório dos custos de suas disciplinas; o valor do custo de cada curso será o somatório dos custos das turmas; e, através do somatório dos custos dos cursos, se obtém o valor dos custos dos institutos.

A aplicação do ABC possibilitará ainda a apuração do custo por aluno por meio da soma das disciplinas por ele cursadas.

## Conclusão

O objetivo do trabalho foi propor a aplicação do ABC em uma instituição de ensino superior, por intermédio da identificação das atividades e dos direcionadores de custos.

Com o estudo de caso realizado na IES, verificou-se ser possível identificar as principais atividades e os direcionadores de custos, bem como dividir essas atividades em atividades-fins, atividades-meio e atividades de apoio.

A partir da identificação das atividades e dos direcionadores, que são as causas dos custos, conclui-se que é possível implantar o ABC na instituição.

Além disso, conclui-se que, diante do volume de informações necessárias à aplicação do ABC na IES, é necessário o uso de um sistema de informação integrado, capaz de compilar todas as informações pertinentes e gerar relatórios gerenciais com informações fidedignas e relevantes para a tomada de decisões.

Como todo método de custeio, o ABC possui vantagens e desvantagens. No caso em estudo, uma das vantagens encontradas

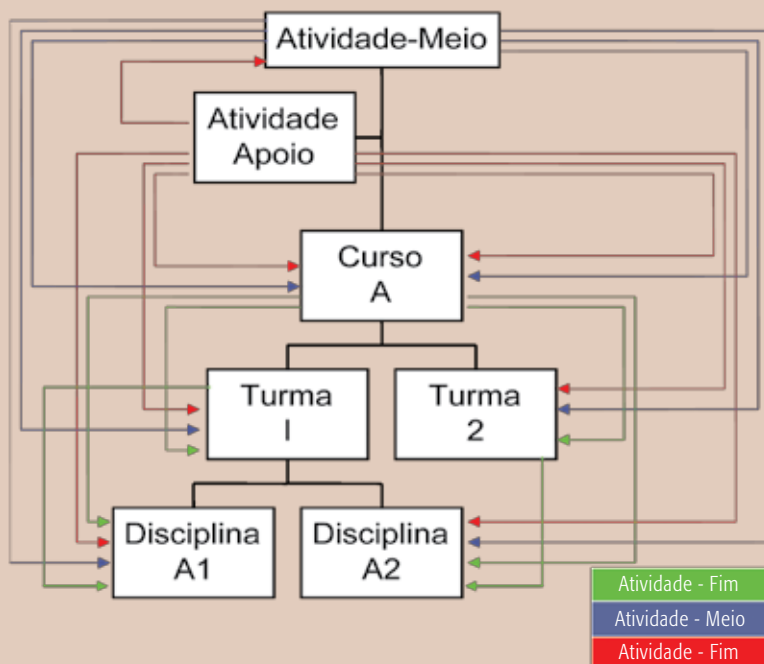


Figura 2 – Movimentação dos custos através do ABC.

Fonte: Autores.

é que ele leva à revisão obrigatória de todas as tarefas realizadas no desempenho de cada atividade, possibilitando certificar se existe atividade comum entre departamentos distintos e ainda permite a otimização das tarefas indispensáveis ao processo ou até a eliminação das tarefas não inerentes à atividade-fim. Através dos direcionadores é possível identificar se há desperdício de recursos e ainda investir no aprimoramento do pessoal ou aperfeiçoamento tecnológico, para que o produto final seja obtido com eficácia, qualidade e preço adequado.

Após o desenvolvimento deste trabalho, nota-se que os direcionadores têm um papel de significativa relevância nos resultados, devendo ser definidos à luz do melhor custo-benefício e de forma a agregar valor às informações desejadas. Neste trabalho procurou-se apenas relacionar um direcionador para cada atividade, uma vez que o objetivo deste é demonstrar a importância do ABC no processo de apuração de custos de uma IES e, não, apurá-los.

Assim, conclui-se que o ABC pode ser uma forma eficiente de obter o custo por disciplina e por aluno, o que poderá

melhorar a formação dos preços das mensalidades, a competitividade, a gestão e o planejamento da IES. ■



**Adriana Alves Silva** – Contadora, pós-graduada em Gestão Estratégica de Negócios, Diretora de Administração do UNIFOR-MG.



**Daniel Fonseca Costa** – Contador, Mestre em Ciências Contábeis, Professor do Instituto Federal de Minas Gerais – Campus Formiga.

#### Referências

ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.  
 CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2004.  
 GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001. 643 p.  
 HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. 783 p.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001. 905 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo, Atlas, 2003.

MAUAD, Luiz Guilherme Azevedo; PAMPLONA, Edson de Oliveira. O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. **IX Congresso Brasileiro de Custos**. Outubro 2002. São Paulo, SP. Disponível em: <http://www.iem.efei.br>.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS, Mateus Elieber dos; KURODA, Ernesto Tiaki; PAMPLONA, Edson de Oliveira. **Proposta de um Sistema de Custos para uma Instituição de Ensino Superior – Caso EFEI: os custos na área de educação**. Outubro 2001. São Leopoldo, RS.

SPEDDING, T. A.; SUN, G. Q. Application of discrete event simulation to the activity based costing of manufacturing system. **International Journal of Production Economics**, v. 58, p 289-301, 1999.

WERNKE, Rodney. Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias. **Revista Contabilidade e Finanças**, n. 38, p. 74-89, 2005.

O SUCESSO DE UMA EMPRESA É FEITO DE GRANDES ESCOLHAS. E NÓS ESCOLHEMOS AS PESSOAS.

A Domínio Sistemas acredita no valor das pessoas. Para nós, cada colaborador, cada cliente, é único e especial. Valorizar o talento e o potencial dos nossos parceiros é o que nos leva a alcançar nossos altos índices de satisfação. É o que faz da Domínio Sistemas a sua melhor escolha.

www.dominiosistemas.com.br

**dominio**  
sistemas

A sua melhor escolha

*Também para trabalhar!*

