

# CONTROLE E GERENCIAMENTO DE CUSTOS PARA INSTITUIÇÕES DE ENSINO

**Andrigo Mileski**

**Paulo Roberto Giollo**

## **Resumo:**

*O presente trabalho tem como objetivo principal, o desenvolvimento de uma estrutura operacional para controle e gerenciamento de custos a ser utilizada em Instituições de Ensino Privadas, adaptável a outras empresas e instituições prestadoras de serviços. Não foi utilizado neste trabalho um Método de Controle de Custos específico, e sim buscou-se uma otimização de vários princípios e modelos relativos a custos, abrangendo desde os Métodos Tradicionais como o RKW, ABSORÇÃO e VARIÁVEL DIRETO até os Métodos Contemporâneos como o ABC e ABM. Procurou-se utilizar as principais vantagens de cada método, no intuito de serem aproveitados da melhor maneira em determinados pontos da estrutura sugerida. Proporcionando à instituição informações a respeito da composição de seus custos, com o menor grau de distorções possíveis e ainda com um alto grau de flexibilidade e eficiência a serem utilizadas na gestão financeira e estratégica da instituição.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

## **CONTROLE E GERENCIAMENTO DE CUSTOS PARA INSTITUIÇÕES DE ENSINO**

### **RESUMO**

**Andrigo Mileski**

Universidade Regional Integrada

pgiollo@uri.com.br

**Paulo Roberto Giollo**

Universidade Regional Integrada

O presente trabalho tem como objetivo principal, o desenvolvimento de uma estrutura operacional para controle e gerenciamento de custos a ser utilizada em Instituições de Ensino Privadas, adaptável a outras empresas e instituições prestadoras de serviços. Não foi utilizado neste trabalho um Método de Controle de Custos específico, e sim buscou-se uma otimização de vários princípios e modelos relativos a custos, abrangendo desde os Métodos Tradicionais como o RKW, ABSORÇÃO e VARIÁVEL DIRETO até os Métodos Contemporâneos como o ABC e ABM. Procurou-se utilizar as principais vantagens de cada método, no intuito de serem aproveitados da melhor maneira em determinados pontos da estrutura sugerida. Proporcionando à instituição informações a respeito da composição de seus custos, com o menor grau de distorções possíveis e ainda com um alto grau de flexibilidade e eficiência a serem utilizadas na gestão financeira e estratégica da instituição.

**ÁREA TEMÁTICA:** Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços

## **CONTROLE E GERENCIAMENTO DE CUSTOS PARA INSTITUIÇÕES DE ENSINO**

### **1 INTRODUÇÃO**

As questões relativas a custos são de extrema importância na gestão econômica e estrutural das empresas, não somente aquelas que trabalham com produtos tangíveis, mas também as que prestam serviços aos seus clientes, como é o caso de instituições de ensino. O ambiente competitivo tem levado os administradores a buscarem uma série de novos recursos relativos a controle de custos que possam auxiliá-los nas tarefas de Controle e Decisão, facilitando assim o processo de gestão do negócio.

Buscar-se-á na realização deste trabalho o desenvolvimento de um sistema de controle e gestão de custos, possuindo como base uma estrutura de armazenagem e distribuição de todos os custos e despesas ocorridos na instituição em um determinado período. Para a elaboração desta estrutura serão utilizados princípios e metodologias de vários métodos de controle de custos desenvolvidos e defendidos por pesquisadores especialistas na área. Buscando-se através desta diversificação de métodos e conceitos, a obtenção de importantes informações gerenciais para a instituição e alcançando os resultados finais que possa se esperar de um sistema de controle e gerenciamento de custos na área de prestação de serviços.

### **2 MÉTODOS DE CUSTEIO**

A história da evolução dos sistemas de controle de custos vem transformando-se e aprimorando-se ano após ano. Segundo Martins (2000, p. 19) podemos dizer que o controle de custos se divide em dois grandes momentos, sendo eles o tradicional que nasceu na era mercantilista e o contemporâneo que, com o passar dos tempos, devido às novas exigências do mercado, veio a complementar os sistemas já desenvolvidos.

#### **2.1 MÉTODOS DE CUSTEIOS TRADICIONAIS**

Segundo Pamplona (1997, p. 13) os sistemas de custos tradicionais se direcionam principalmente para as funções de avaliação de estoques e para a elaboração de demonstrações financeiras. Focando na produção de informações voltadas a suprirem necessidades externas dos diversos agentes interessados na situação da empresa como, por exemplo, os acionistas, fornecedores, clientes, governo e a própria administração da empresa.

### **2.1.1 Sistema de Custeio Direto ou Variável**

Para Martins (2000, p. 214), o sistema de custeio direto ou variável tem como fundamento básico a separação dos gastos em variáveis e fixos, sendo que os gastos variáveis oscilam proporcionalmente a produção e os fixos mantêm-se estáveis dentro de certo volume de produção e vendas.

Ainda segundo o autor, pela própria natureza dos custos indiretos, normalmente fixos (invariabilidade), pela arbitrariedade em seus rateios e variação por unidade em função de oscilações do volume global e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisórios, este critério, alternativo ao custeio por absorção, surge como solução complementar em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas.

Este sistema necessita de um suporte muito rigoroso por parte da contabilidade, na forma de um plano de conta que separe já no estágio de registro dos gastos, os custos variáveis e os custos fixos de produção.

### **2.1.2 Método de Centros de Custos RKW**

Segundo Martins (2000, p. 236), este sistema apresenta uma fase inicial onde a empresa é dividida em centros de custos. Os itens de custos a serem alocados aos produtos são distribuídos segundo bases de rateio, chegando-se ao custo total de cada centro. Em seguida, os custos são direcionados dos centros produtivos aos produtos. Antes porém ocorre a alocação dos custos dos centros auxiliares aos centros produtivos. Mão-de-obra direta, horas-máquina e custo de mão-de-obra direta normalmente são as principais bases de rateio utilizadas.

Importante salientar que, este sistema defende o rateio não só dos custos de produção, mas também, o conjunto de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos e serviços realizados pela empresa.

### **2.1.3 Sistema de Custeio por Absorção**

De acordo com Martins (2000, p. 41), o custeio por absorção é o método que consiste na apropriação de todos os custos de produção, e só os de produção, aos bens elaborados; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos. Não se incluem nesse grupo os gastos financeiros, administrativos e de vendas.

Em síntese, o custeio por absorção é o método de custeio que apropria os custos diretos (mão-de-obra e matéria prima) e indiretos aos produtos, e considera as despesas relativas a administração, vendas e financeiras, como sendo do período.

### **2.1.4 Departamentalização**

Os sistemas de controle e gerenciamento dos custos sofrem influência direta do uso ou desuso desta ferramenta, segundo Leone (2000, p.190), departamentalização é o resultado de um estudo feito pela administração da empresa, que leva em conta as várias especialidades e as diversas atividades ou funções. É a divisão do trabalho baseado na capacidade específica de cada pessoa ou grupo de pessoas. Destina-se a separar as atividades de uma empresa, de acordo com a natureza de cada uma delas, procurando maior eficiência nas operações. Os departamentos resultantes são centros onde se realizam operações da mesma natureza. Desse modo, a administração faz a delegação de autoridade e responsabilidades. Em termos práticos, a departamentalização é visualizada no organograma da empresa.

Para Martins (2000, p. 67), departamentalização de uma empresa é uma forma bastante clara e precisa na distribuição dos custos indiretos, consistindo na divisão dos departamentos em centros de custos (um mesmo departamento pode se subdividir em mais de um centro de custos), ocorrendo a sua divisão em áreas distintas, de acordo com as atividades desenvolvidas em cada um desses departamentos.

## **2.2 CONTEMPORÂNEOS**

Os métodos de custeios contemporâneos são baseados em controle das atividades realizadas pelas empresas e ainda trabalhando na gestão e controle destas, são novas ferramentas empresariais que tem como objetivos principais medir e melhorar as atividades que compõem os processos de negócios e calcular com precisão os custos dos produtos.

Esta é uma tentativa de suprir falhas do sistema de custeio tradicional no que tange as despesas indiretas, que utilizam o critério de rateio baseado na mão de obra direta, ou nos materiais diretos, entre outros, propiciando o aparecimento de distorções. Esta técnica foi muito útil no passado, quando os custos indiretos (*overhead*) não ultrapassavam 10% dos custos totais.

### **2.2.1 Método de custeio por Atividades ABC (*activity based costing*)**

Para Martins (2000, p. 93), com o avanço tecnológico, com a crescente complexidade dos sistemas de produção e com a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos, comparativamente aos custos diretos. Como consequência, um tratamento adequado na alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, passa a ser de vital importância, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções. Assim, o levantamento de custos baseado em atividades é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente essas distorções encontradas hoje no sistema tradicional de custos.

## **2.2.2 Gerenciamento Baseado em Atividades ABM (*activity based management*)**

Conforme Kaplan (1998, p. 153), o sistema de custeio ABC permitiu que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro a atividades e processos e depois aos objetos de custos, proporcionando um quadro mais nítido dos aspectos econômicos da empresa. Esse quadro levou naturalmente ao ABM, que é um conjunto de medidas interligadas que só podem ser tomadas com base nas informações geradas pelo ABC. O ABM permite que a empresa atinja seus objetivos com menos recursos, ou seja, obtenha os mesmos resultados com um custo total menor. O ABM atinge seus objetivos por meio de duas aplicações complementares: o ABM operacional e o ABM estratégico.

## **2.2.3 Custo Padrão ou Standard**

Segundo Hansen (2001, p. 279), o Custo Padrão tem como finalidade principal ser um instrumento de controle e informações aos gestores das empresas, sendo que não preocupa-se somente com o resultado do montante de custos ocorridos em determinados produtos e serviços, buscando sim previsões baseadas em análises e estudos especializados de cada custo, como quantidade de matéria prima, mão-de-obra, custos indiretos e fixos e ainda levando em conta eventuais deficiências existentes nestes insumos que, poderão dificultar a produção, este sistema concentra-se em estimativas de custos, facilitando seu controle e gestão e buscando formas de ajustá-lo ao custo estimado e as exigências de demanda do mercado.

## **3 ESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS**

Os métodos de custeios, sendo eles tradicionais ou contemporâneos, apresentam diversas vantagens e desvantagens. Sendo assim, buscou-se o desenvolvimento de um sistema de controle de custos utilizando-se de fundamentos destes sistemas, que melhor adaptaram-se às necessidades encontradas em uma instituição de ensino. Fazendo com que todos os custos e despesas operacionais da instituição sejam agrupados e distribuídos pela estrutura desenvolvida, de maneira que se possa chegar ao final do processo de controle de custos, produzindo importantes informações relativas aos custos e resultados operacionais de todos os serviços realizados pela mesma em um determinado período.

Para que se possa demonstrar esta estrutura de maneira resumida e compreensível, será utilizado o fluxograma de informações de custos abaixo (Figura 1), como base para explicação das diversas etapas a serem realizadas, com o intuito de atingir o objetivo final de um sistema de controle de custos.



**Quadro 1** - Síntese do plano de centros de custos de Suporte

<b>CENTROS DE CUSTOS DE SUPORTE</b>	
<b>1</b>	CENTROS DE CUSTOS DE USO COMUM
<b>2</b>	CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS
<b>3</b>	CENTROS DE CUSTOS INSTITUCIONAIS
<b>4</b>	CENTROS DE CUSTOS FINANCEIROS
<b>5</b>	CENTROS DE CUSTOS AUXILIARES ACADÊMICOS
<b>CENTRO DE CUSTOS FINAIS</b>	
<b>1</b>	<b>ENSINO</b>
1.1	PÓS-GRADUAÇÃO
1.2	TERCEIRO GRAU
1.3	TERCEIRO GRAU REGIME ESPECIAL
1.4	ENSINO MÉDIO
1.5	ENSINO FUNDAMENTAL
1.6	EVENTOS ACADÊMICOS
<b>2</b>	<b>PESQUISAS</b>
2.1	COORDENAÇÃO DE PESQUISAS
2.2	PROJETOS DE PESQUISA
<b>3</b>	<b>EXTENSÃO</b>
3.1	CENTROS DE EXTENSÃO
3.2	CENTRO DE LÍNGUAS POSITIVO
3.4	CENTRO TECNOLÓGICO / SERVIÇOS

### 3.2 PLANO DE ELEMENTOS DE CUSTOS

Nesta etapa, busca-se através de uma estrutura de elementos de custos, a possibilidade de obtenção de um conhecimento detalhado dos itens de consumo que integram a composição total dos custos dos centros de suporte e finais, pois não basta saber quanto custa um centro ou setor da instituição, se não se pode mensurar em que foram investidos estes recursos. Baseado no modelo de Gestão ABM, esta parte da estrutura terá como função principal a tarefa de geração de informações gerenciais úteis a gestão da instituição.

Será ainda especificada nesta etapa da estrutura a funcionalidade destes dois planos acima citados, pois a má utilização dos mesmos trará como resultado informações distorcidas, não confiáveis e não úteis a tomada de decisão. Esta fase é de extrema importância para o sucesso do sistema de controle de custos, pois ela norteará as atividades realizadas no dia a dia da instituição, fazendo com que o fluxo de dados chegue corretamente aos seus devidos centros de custos de suporte ou finais e ainda acompanhados de seus respectivos elementos de custos.

**Quadro 2** - Síntese do plano de elementos de custos

<b>1 RECEITAS</b>
1.2 RECEITAS DE ENSINO
1.3 RECEITAS DE PESQUISAS
1.4 RECEITAS DE EXTENSÃO
<b>2 DESPESAS</b>
2.1 DESPESAS COM PESSOAL
2.2 MATERIAIS DE USO E CONSUMO
2.3 MATERIAIS DE MANUTENÇÃO
2.4 MATERIAIS DE USO DURADOURO
2.5 SERVIÇOS DE TERCEIROS
2.6 DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDAS
2.7 DESPESAS TRIBUTÁRIAS
2.8 CUSTOS DE VENDAS ESPORÁDICAS
2.9 DESPESAS INSTITUCIONAIS
2.10 DESPESAS EXTRAORDINÁRIAS

### **3 INVESTIMENTOS**

3.1 AQUISIÇÃO DE BENS PERMANENTES

3.2 MÃO-DE-OBRA PERMANENTE

### **4 CUSTOS DE RATEIOS**

4.1 CUSTOS DA ESTRUTURA DE USO COMUM

4.2 CUSTOS DE COORDENAÇÕES E ASSESSORIAS

### **3.3 DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS COMUNS**

Nesta etapa do processo de acumulação de custos dos serviços prestados pela instituição, os grupos de centros de custos de suporte, de estrutura de uso comum e financeiro, serão distribuídos através de critérios de rateio baseados nos métodos de Custeios Tradicionais e definidos pela equipe de implantação do sistema, para os centros de custos finais de suporte administrativos e acadêmicos. Isto ocorrerá devido a baixa representatividade e dificuldade de mensuração encontradas nestes custos e despesas, tornando-se inviável e incoerente a alocação destes custos para as atividades e posteriormente para os serviços finais realizados pela instituição.

O grupo de estrutura de uso comum divide-se em vários centros, cada qual com suas peculiaridades, e é baseado neste fator que cada um receberá o critério de rateio que melhor distribua seus custos aos demais centros, sejam eles de suporte ou finais, conforme segue:

- **Prédios:** os custos referentes a este centro de custo de uso comum serão rateados proporcionalmente aos setores de suporte, salas de aula, laboratórios e outros que se utilizam desta infraestrutura, baseados na medida de metros quadrados que cada uma utiliza.
- **Benfeitorias:** neste centro são alocados os custos das estruturas utilizadas por todos que freqüentam a instituição, devendo estes portanto serem distribuídos igualmente a todos os centros de custos finais, tendo como base de rateio as receitas totais de cada centro.
- **Móveis e utensílios, Máquinas e Equipamentos e Instalações:** os custos alocados a estes grupos compostos de bebedouros, bancos e outros que devido ao reduzido número gerarão uma pequena representatividade frente aos custos totais da instituição, devendo estes portanto serem distribuídos igualmente a todos os centros de custos finais, tendo como base de rateio as receitas totais de cada centro.
- **Veículos:** os custos de manutenção e depreciação dos veículos utilizados pela instituição beneficiam a toda a estrutura da instituição, sendo para administração, pesquisa, ensino e extensão, portanto serão distribuídos igualmente a todos os centros de custos de suporte pelo número de

solicitações de utilização. O controle é realizado pelo setor de manutenção e infraestrutura que mensalmente elabora relatórios de utilização.

- **Serviços e Bens de Consumo:** diversos são os centros de custos que compõem este grupo de bens de uso comum, estes serão alocados por critérios de rateio para os centros de custos finais e aos centros de suporte administrativo e acadêmicos. Neste grupo, teremos uma diferença aos demais, pois a cada centro será atribuído um critério de rateio diferenciado. Dentre eles podemos explicitar:
  - **Segurança ostensiva:** estes custos serão distribuídos aos centros de custos finais e de suporte por critérios de rateio proporcionais ao número de salas utilizadas.
  - **Limpeza e ajardinamento:** estes custos serão distribuídos somente aos centros de custos finais proporcionalmente ao número de alunos.
  - **Telefone:** os custos relativos a utilização de telefones serão distribuídos proporcionalmente pela utilização conforme relatório de controle de ligações gerado pela central telefônica.
  - **Energia elétrica:** os custos relativos ao consumo de energia elétrica serão alocados aos serviços finais prestados de duas maneiras. Em um primeiro momento o total de gastos acumulado neste centro de uso comum será distribuído por critérios de rateios proporcionais a potência instalada em cada centro de suporte e final. Desta forma parte da energia será atribuída diretamente aos serviços finais e o restante será absorvido nas atividades que compõem os centros de custo de suporte.
  - **Depreciação:** o valor relativo a parcela total de depreciações será fornecido por relatórios Contábeis, baseados neste relatório o valor da depreciação dos prédios será distribuída proporcionalmente à área ocupada por cada centro de custo, os valores referentes às máquinas e equipamentos, móveis e utensílios e demais bens serão alocados diretamente a seu centro de custo o qual terá seus bens previamente cadastrado no setor de patrimônio.

O grupo de custos financeiros acumulará os resultados financeiros ocorridos no período em análise, os quais são provenientes de ações tomadas na área acadêmica e administrativa, no intuito da busca de melhorias e manutenções dos serviços finais prestados, devendo estes custos serem distribuídos igualmente a todos os centros de custos finais tendo como base de rateio as receitas totais de cada centro.

### 3.4 DISTRIBUIÇÃO DOS CENTROS SEMI-FINAIS

Nesta etapa os gastos referentes a estes centros de custos indiretos, porém localizados nos centros de custos finais devido a sua facilidade de alocação, serão distribuídos conforme critérios de rateios tradicionais aos serviços finais prestados pela

instituição aos quais estes centros destinam seus trabalhos. Sendo eles assim distribuídos:

- Coordenação de Pós-graduação: neste centro de custo estão acumulados os gastos referentes ao desenvolvimento de cursos de Doutorado, Mestrado e Especializações e seus custos serão distribuídos proporcionalmente ao número de cursos em andamento ou em fase de implantação.
- Coordenações e Assessorias de Cursos de Graduação: estes dois centros fazem parte dos grupos de todos os cursos em andamento ou em implantação da instituição e a eles são destinados os gastos referentes a estes cursos, porém não mensurados pelo grau de utilização de cada turma. Portanto seus custos serão alocados igualmente às turmas pelas quais seus serviços e gastos são utilizados.
- Coordenações de cursos de Ensino Médio e Fundamental: estes centros de custos em que foram alocados os gastos ligados aos cursos de 1º e 2º grau e cursos técnicos da Escola de Educação Básica, serão nesta fase distribuídos igualmente as respectivas turmas pelas quais seus serviços e gastos são utilizados.

### 3.5 DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS AOS CENTROS DE CUSTOS FINAIS

Nesta fase será utilizado os princípios dos métodos de custeios contemporâneos, como ABC e ABM utilizados como ferramentas para a distribuição dos custos indiretos alocados nos centros de suporte administrativos e acadêmicos, para os centros de custos finais. Pois no momento atual, aplicados os modelos propostos nas fases anteriores, a empresa se encontra com uma estrutura de custos que lhe proporciona importantes informações gerenciais, pois já estarão definidos quais são os custos diretos dos diversos serviços finais prestados, os custos indiretos dos setores administrativos e acadêmicos e a sua total composição que se dará baseada nos elementos de custos propostos. Faltando ainda conhecer o custo final total dos serviços prestados de ensino, pesquisa e extensão.

Para isto será montada uma estrutura de custeio no intuito de se chegar ao custo final destes serviços, com um baixo nível de distorções e ainda produzindo importantes informações a respeito das atividades realizadas nos setores de suporte da instituição. Esta fase do sistema será composta de quatro estágios, realizados com o propósito de se atingir os objetivos traçados, como segue:

Primeiro estágio: neste primeiro momento, será determinada as Atividades primárias e secundárias que fazem parte da rotina dos centros de suporte administrativos e acadêmicos. Estas atividades serão sugeridas a cada centro visando a aplicação prática da teoria aos fatos ocorridos na instituição estudada.

**Quadro 3** - Síntese do plano de atividades primárias e secundárias

<b>ATIVIDADES PRIMÁRIAS E SECUNDÁRIAS</b>	
<b>FATURAMENTO</b>	<b>CPD</b>
<b>ATIVIDADES PRIMÁRIAS</b>	<b>ATIVIDADES PRIMÁRIAS</b>
1 Resolução de Processos Acadêmicos	1 Realização de eventos Acadêmicos
2 Realização de Matrículas	2 Realização de eventos da Escola Básica
3 Registro e baixas de Mensalidades	3 Realização do vestibular
4 Cobrança de Mensalidades	
5 Controle de Créditos Educativos	
<b>ATIVIDADES SECUNDÁRIAS</b>	<b>ATIVIDADES SECUNDÁRIAS</b>
1 Desenvolvimento de sistemas gerenciais	1 Manutenção de Equipamentos
2 Elaboração de relatórios gerenciais	2 Desenvolvimento de sistemas gerenciais
3 Assessoria a outros setores	3 Manutenção de sistemas
4 Controle de Bolsas de Estudo Prof./ Funcionários	4 Elaboração de relatórios gerenciais
	5 Assessoria a outros setores

Segundo estágio: após determinadas as principais atividades de cada centro de suporte, será atribuída a cada atividade a sua parte do total dos custos indiretos acumulados a estes centros. Para isso será adotado neste estágio, critérios de alocação dos custos às atividades, buscando o conhecimento de sua participação no total de gastos de cada centro.

Desta forma, optou-se por utilizar o rastreamento baseando-se em níveis de relevância, complexidade e direcionadores internos de cada setor, para se levantar o tempo gasto na realização de cada atividade realizada. Com estes dados, dividiu-se o custo total do setor por estas horas levantadas e como consequência obteve-se o custo de cada atividade.

O Quadro 4, apresenta o modelo de questionário a ser pesquisado em todos os centros de suporte em cada período que se deseje levantar os custos dos serviços prestados pela instituição, no entanto este é o modelo adequado para o setor de Faturamento, e desta mesma forma deverá ser feito adequações aos demais setores ou centros de suporte.

**Quadro 4** Questionário a ser utilizada na mensuração do custo das atividades

LEVANTAMENTO DO TEMPO GASTO POR ATIVIDADES				
Nº	ATIVIDADES	TEMPO P/ ATIVIDADE	MÉDIA	TOTAL HORAS
1	Resoluções de processos acadêmicos		Nº Processos	
2	Realização de matrículas		Nº Matrículas	
3	Regitro e baixa de mensalidades		Nº Registros	
4	Cobrança de mensalidades		Nº Cobranças	
5	Controle de créditos educativos		Nº Prog. Crédito	
6	Desenvolvimento de sistemas gerenciais		Nº Sistemas	
7	Elaboração de relatórios gerenciais		Nº Relatórios	
8	Assessoria a outros setores		Nº Setores	
TOTAL				

Terceiro estágio: neste momento, atribuído o total dos gastos dos centros de suporte às atividades primárias e secundárias, será feita a junção das atividades comuns entre os centros de suporte no intuito de gerar informações relativas aos custos totais de cada atividade prestada nos setores administrativos e acadêmicos. E ainda devido as atividades secundárias não serem passíveis de alocação direta aos serviços finais, serão estas distribuídas entre as atividades primárias através da proporcionalidade de custos.

**Quadro 5** – Distribuição dos custos através dos direcionadores

<b>PÓS-GRADUAÇÃO EM AUDITORIA E PERÍCIA</b>	<b>DIRECIONADORES</b>
Atendimento a aluno	Nº de alunos
Cobrança de Mensalidades	Nº de mensalidades
Criação e diagramação de materiais	Nº de alunos
Elaboração de diplomas e certificados	Nº de alunos
Escrituração Contábil	Nº de registros
Planejamento de cursos	Nº de cursos
Registro e baixas de Mensalidades	Nº de registros e baixas
Recepção de público interno e externo à universidade	Nº de alunos
Resolução de Processos	Nº processos
Recebimento de taxas e inscrições	Nº inscritos
Realização de Matrículas	Nº de matrículas
Cobrança de Créditos em atraso	Nº cobranças
<b>CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS</b>	<b>DIRECIONADORES</b>
Atendimento a alunos	Nº de alunos
Cobrança de Mensalidades	Nº de mensalidades
Controle de Créditos Educativos	Nº de alunos de 3º grau
Criação e diagramação de materiais	Nº de alunos
Elaboração de diplomas e certificados	Nº de alunos
Escrituração Contábil	Nº de registros
Planejamento de cursos	Nº de cursos
Cobrança de Créditos em atraso	Nº cobranças
Realização de Matrículas	Nº de matrículas
Recepção de público interno e externo à universidade	Nº de alunos
Registro e baixas de Mensalidades	Nº de registros e baixas
Resolução de Processos Acadêmicos	Nº processos

Quarto estágio: compostas as atividades primárias (custos diretos mais parcela das atividades secundárias), nos resta distribuí-las através de direcionadores de atividades/custos aos objetos de custos da instituição, possibilitando assim o conhecimento do custo total dos serviços finais prestados com menores índices de distorções possíveis e como consequência gerando importantes informações gerenciais.

#### **4 CONCLUSÃO**

O setor de serviços vem crescendo e passando a ocupar um lugar de destaque no moderno ambiente de negócios. Devido a evolução econômica e o aumento da competitividade, o setor passou a buscar novos conceitos em informações gerenciais para que pudesse acompanhar este mercado cada vez mais exigente . Apesar de existirem grandes diferenças entre o setor de manufatura com as empresas de serviços, estas vem adaptando os conceitos de sistemas gerenciais de controle de custos usados em empresas industriais, para que possam ser utilizados em seu beneficio visando a atender suas necessidades específicas.

Com base em diversos trabalhos relativos a custos em empresas de serviços e nos diversos sistemas implantados nas empresas de manufatura, as quais trouxeram enormes resultados, buscou-se desenvolver uma estrutura de controle de custos adaptada as necessidades da instituição estudada.

Pode-se considerar a utilização de conceitos de diferentes sistemas de métodos de custeio como um sucesso, visto que buscou-se a utilização dos critérios que melhor adaptaram-se as condições estruturais e operacionais da instituição. Sendo que os resultados encontrados podem ser considerados satisfatórios se comparados aos objetivos traçados.

Conclui-se através deste trabalho, a viabilidade do desenvolvimento de um sistema de controle de custos em empresas prestadoras de serviços, em especial as Instituições de Ensino. Através da utilização de princípios de vários sistemas de custeio, foi possível o desenvolvimento de uma estrutura prática e funcional. No caso estudado, obteve-se através da estrutura criada, informações como: custo dos serviços prestados, das pesquisas desenvolvidas, dos eventos realizados, dos setores administrativos e acadêmicos, das atividades realizadas por estes setores e ainda se poderá em confronto com as receitas operacionais conhecer os resultados operacionais de cada serviço prestado.

Desta forma o controle e gerenciamento de custos torna-se uma importante ferramenta de Gestão Empresarial, em que todos os níveis da instituição se utilizam das informações geradas no intuito de aperfeiçoarem suas rotinas de trabalho, ter suporte nas tomadas de decisões e acompanharem a evolução dos resultados operacionais da empresa, visto que, com a forte concorrência no mercado atual, o controle de custos é primordial para que a empresa se mantenha lucrativa, competitiva e bem posicionada frente a concorrência

## **BIBLIOGRAFIA**

- COOPER, Robin.; KAPLAN, Robert S. **Measure Costs Right: Make the Right Decisions.** *Harvard Business Review*. Sept./Oct., 1988.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos.** 3.ed. São Paulo: Pioneira, 2001.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. **Análise de Custos.** São Paulo: Atlas, 1993
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo & Desempenho.** São Paulo: Futura, 1998
- LEONE, G.S.G. **Curso de Contabilidade de Custos - Contém Custeio ABC.** São Paulo: Editora Atlas S.A., 1997.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 2000
- PAMPLONA, Edson de O. **Contribuição para a análise crítica dos sistema ABC através da avaliação de direcionadoers de custos.** Tese de Doutorado. EAESP/FGV. 1997.