

A DEPARTAMENTALIZAÇÃO APLICADA À EDUCAÇÃO

Domingos Renato Ventorini

Resumo:

Cada empresa possui o seu sistema de custos desenvolvido de acordo com a sua necessidade. Na educação os sistemas de custos ainda precisam ser melhorados. Devido ao fato de os custos da educação apresentarem muitas diferenças em relação aos custos de uma empresa industrial ou comercial, a proposta do trabalho é de departamentalizar os custos de uma universidade com base na teoria da departamentalização de custos. A grande diferença dos custos da educação para os demais segmentos econômicos é que os custos relevantes não variam em função do número de alunos. Por isso todos os custos são tratados como fixos e alocados diretamente aos departamentos, com o objetivo principal se determinar onde estão sendo aplicados os recursos da instituição e não apenas de formar o custo de um curso ou de uma turma de alunos. Com a formação dos custos por departamento existem condições de eliminar prováveis desperdícios, ter instrumentos para comparar e tomar decisões corretas com pequena margem de erro.

Palavras-chave:

Área temática: Os Custos na área de Educação

A DEPARTAMENTALIZAÇÃO APLICADA À EDUCAÇÃO.

Domingos Renato Ventorini , pós-graduado em Contabilidade Gerencial.
UNIGRAN-CENTRO UNIVERSITÁRIO DA GRANDE DOURADOS
RUA :BALBINA DE MATOS,2121
DOURADOS-MS
domingos@unigran.br
professor

OS CUSTOS NA ÁREA DE EDUCAÇÃO.

A DEPARTAMENTALIZAÇÃO APLICADA A EDUCAÇÃO. OS CUSTOS NA ÁREA DE EDUCAÇÃO.

RESUMO:

Cada empresa possui o seu sistema de custos desenvolvido de acordo com a sua necessidade. Na educação os sistemas de custos ainda precisam ser melhorados.

Devido ao fato de os custos da educação apresentarem muitas diferenças em relação aos custos de uma empresa industrial ou comercial, a proposta do trabalho é de departamentalizar os custos de uma universidade com base na teoria da departamentalização de custos.

A grande diferença dos custos da educação para os demais segmentos econômicos é que os custos relevantes não variam em função do número de alunos. Por isso todos os custos são tratados como fixos e alocados diretamente aos departamentos, com o objetivo principal se determinar onde estão sendo aplicados os recursos da instituição e não apenas de formar o custo de um curso ou de uma turma de alunos.

Com a formação dos custos por departamento existem condições de eliminar prováveis desperdícios, ter instrumentos para comparar e tomar decisões corretas com pequena margem de erro.

INTRODUÇÃO

Ao se tratar de administração de custos no Brasil, sempre se falou em custos nas empresas industriais e comerciais, onde a concorrência sempre foi mais acirrada, levando as mesmas ao desenvolvimento de sistemas de custeio adequados à necessidade da administração.

Na educação, onde o sistema de informações para tomada de decisões sempre foi o orçamento anual, o desenvolvimento de sistemas próprios de custeio ficou um pouco defasado em relação à necessidade atual. Não temos como aplicar sistemas de custeios tradicionais, devido as suas particularidades que, muitas vezes, fogem a toda a teoria aplicada a outros setores. É daí que decorre, muitas vezes, a utilização de custos médios ou estimados, não se preocupando com redução de custos e eliminação de desperdícios.

Diante dessa realidade, o trabalho tem como objetivo a departamentalização dos custos de uma instituição de ensino, fazendo-se a identificação dos departamentos, separando-os em dois grupos, identificando os custos diretos de cada departamento e de cada curso, encontrando as bases de rateios adequadas para cada departamento, fechando os custos de cada departamento de ensino e, conseqüentemente, o custo total de cada curso da instituição.

No final de todo o trabalho tem-se condições de gerar todas as informações de custos, de tal forma que o orçamento anual poderá ser

melhor distribuído de acordo com a necessidade de cada curso ou departamento. Isso possibilita que se tenha uma ferramenta de administração que pode fornecer informações precisas para a tomada de decisões.

1. O TRATAMENTO DOS CUSTOS

Nas instituições de educação não há condições de separar os custos em fixos e variáveis devido ao fato de praticamente todos os custos terem a sua variação em função da grade curricular de cada curso e não em função do número de alunos.

Os custos devem ser tratados como fixos e identificados diretamente aos departamentos e aos cursos pelo fato de os custos de maior relevância serem totalmente fixos, independentemente do número de alunos no curso.

Outra forma de tratamento dos custos foge da realidade, pois os custos que sofrem variações em função do número de alunos são os de valores irrelevantes na formação do custo total.

1.1. IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Os custos de maior relevância nas instituições de educação, que correspondem até a 85% dos custos totais, são os gastos com mão-de-obra e depreciação de imóveis e equipamentos.

Devemos considerar a amortização dos investimentos feitos no acervo de livros específicos de cada curso e a sua constante manutenção.

Quanto à mão-de-obra, que é o principal custo na área de educação, devemos salientar que o custo varia de instituição para instituição devido à qualificação do seu corpo docente, mas o tratamento contábil é basicamente o mesmo para todas.

1.2.COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS

A composição de cada custo dos departamentos acha-se resumida na tabela abaixo:

TABELA DE COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS

Tabela 01

CUSTO	COMPOSIÇÃO
Mão-de-Obra	A mão-de-obra é necessária para o funcionamento de cada departamento . Nos depts de prestação de serviços, excluimos o corpo docente e a coordenação dos cursos, os quais serão alocados no curso.
Depreciação de Imóveis	Contabilizamos apenas a depreciação da área ocupada pelo departamento; nos departamentos de serviços excluimos a depreciação das salas de aula , anfiteatro e laboratórios.

Continuação da tabela 01

CUSTO	COMPOSIÇÃO
Depreciação de Equipamentos	Contabilizamos apenas a depreciação dos equipamentos necessários para a administração da faculdade, excluimos a depreciação dos equipamentos usados pelos acadêmicos.
Materiais específicos	Consideramos todos os materiais específicos de cada departamento, para que os mesmos possam desempenhar as suas funções.
Outros custos	Contabilizamos aqueles custos irrelevantes que não necessitam ser controlados separadamente.

Os custos com mão-de-obra nos departamentos de apoio agregarão todos os gastos com pessoal para o funcionamento do departamento. Apenas nos departamentos de prestação de serviços é que haverá separação dos gastos com pessoal administrativo do departamento e os custos com o corpo docente que serão alocados diretamente às turmas dos respectivos cursos.

2. IDENTIFICAÇÃO DOS DEPARTAMENTOS

Os departamentos foram criados com base nas atividades que cada um desempenha, agregando atividades homogêneas, e conseqüentemente seus custos, e separando-os em dois grupos, sendo o primeiro o dos departamentos de apoio e o segundo o de prestação de serviços.

2.1. DEPARTAMENTOS DE APOIO

Foram considerados como departamentos de apoio todos os departamentos necessários para o funcionamento da instituição que colaboram para o funcionamento de todos os cursos, mas que não estão ligados diretamente com a área pedagógica. Foram indicados abaixo os departamentos básicos e necessários para qualquer instituição de ensino, podendo ser implantados mais departamentos de acordo com a necessidade da instituição:

- ADMINISTRATIVO
- HIGIENE/COZINHA
- COMUNICAÇÃO
- MANUTENÇÃO
- REITORIA
- PRÓ-REITORIA
- TESOUREARIA
- SECRETARIA
- BIBLIOTECA

A tarefa mais difícil é agrupar as atividades homogêneas aos departamentos e evitar a prestação de serviços ou consumo de materiais por outros departamentos.

2.2. DEPARTAMENTOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Denomina-se departamentos de prestação de serviços as faculdades que agregam os cursos afins, onde cada curso corresponderá a um centro de custo. E tais departamentos serão específicos para cada instituição de acordo com os cursos oferecidos.

Esses departamentos estarão em contato direto com aluno.

Neste trabalho utilizou-se como denominação de tais departamentos o termo “faculdade” seguido de uma letra pelo fato de se tratar um trabalho empírico.

Os departamentos de prestação de serviços serão subdivididos em centros de custos, que alocarão todos os custos de cada curso, ou seja, o departamento faculdade A, por exemplo, tem a sua estrutura própria de custos, mas subordinados a ela estão os cursos que terão seus próprios custos.

3. ALOCAÇÃO DOS CUSTOS AOS DEPARTAMENTOS

Para se montar o mapa de rateio de custos determinou-se a ordem dos departamentos a serem rateados e também foram identificadas as bases de rateio que distribuem os custos do departamento aos demais da maneira menos arbitrária possível.

Ratear custos tem sido visto com uma certa desconfiança pelos profissionais da área, mas quando se departamentalizam os custos e adotam-se várias bases de rateio consegue-se reduzir a margem de erro entre a realidade e o custo apurado.

E para uma alocação de custos adequada aos departamentos é preciso identificar as atividades que cada departamento irá desempenhar.

3.1. BASES DE RATEIO

Como não existem custos variáveis na instituição, devemos utilizar bases, para o rateio dos custos, que indiquem a proporção de consumo real dos serviços prestados pelos departamentos.

Utilizou-se como bases de rateio o número de funcionários de cada departamento, principalmente no rateio da administração já que esse departamento presta serviços burocráticos e de controle para os demais. Outra base de rateio utilizada é a área ocupada pelos departamentos, pois tanto para a limpeza quanto a depreciação a forma mais indicada para o cálculo é a respectiva área.

O número de alunos é utilizado para o rateio dos departamentos que prestam serviços diretamente aos alunos, pois quanto maior o número maior será o consumo de serviços.

Utilizou-se o número de pessoas e não o valor da mão-de-obra porque alguns departamentos agregam valores elevados e número reduzidos de pessoas, distorcendo o consumo de serviços de alguns departamentos.

Na tabela abaixo identificam-se os departamentos, a ordem e a base de rateio a ser utilizada:

TABELA DE ORDEM DE RATEIO

Tabela 02

DEPARTAMENTO	ORDEM	BASE DE RATEIO
Administração	01	Número de funcionários de cada departamento, incluindo o corpo docente.
Higiene	02	Área ocupada pelo departamento incluindo salas de aula.
Manutenção	03	Número de pessoas incluindo funcionários e alunos.
Reitoria	04	Número de pessoas incluindo funcionários e alunos.
Pró-reitoria	05	Número de pessoas incluindo funcionários e corpo docente.
Secretaria	06	Número de alunos, rateando apenas entre os departamentos de prestação de serviços.
Tesouraria	07	Número de alunos, rateando apenas entre os departamentos de prestação de serviços.
Biblioteca	08	Número de alunos, rateando apenas entre os departamentos de prestação de serviços.
Faculdade A	09	Número de alunos de cada curso
Faculdade B	09	Número de alunos de cada curso
Faculdade C	09	Número de alunos de cada curso
Faculdade D	09	Número de alunos de cada curso

Cada departamento de apoio tem a sua base de rateio de acordo com o consumo dos seus serviços pelos demais departamentos, conforme é indicado na tabela 02.

Nessa tabela, a secretaria, a tesouraria e a biblioteca foram rateados apenas entre os departamentos de prestação de serviços e com base no número de alunos de cada faculdade pelo fato de que tais departamentos têm suas atividades variando em função do número de alunos e também porque suas atividades são desempenhadas em função dos alunos. Não ocorre prestação de serviços entre esses departamentos que justifique distribuição de custos entre si.

Indica-se na tabela 03 os departamentos que receberão os custos conforme forem sendo efetuados os rateios:

TABELA DE RATEIO DE CUSTOS

Tabela 03

RATEIO	FAC.A	FACB	FAC.C	FAC.D	BIBL.	TES.	SEC.	P.REIT.	REIT.	MANUT.	HIG.	ADM.
R01	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	NR
R02	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	NR	
R03	R	R	R	R	R	R	R	R	R	NR		
R04	R	R	R	R	R	R	R	R	NR			
R05	R	R	R	R	R	R	R	NR				
R06	R	R	R	R	NR	NR	NR					
R07	R	R	R	R	NR	NR						
R08	R	R	R	R	NR							
TOTAL	T	T	T	T								

R = Recebe custos por rateio / NR= Não recebe custos por rateio / T= Custo total do departamento

Nessa tabela temos o rateio dos departamentos de acordo com a ordem pré-estabelecida, assinalando-se quais os departamentos recebem custos a cada rateio que é efetuado. Essa distribuição de custos aos departamentos é de acordo com o consumo de serviços de cada um.

3.1.1. INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES PARA RATEIO

Para fazer-se os rateios dos custos, é preciso coletar algumas informações da instituição e detalhá-las de acordo com a necessidade do sistema.

Na tabela 04, elencam-se os departamentos de apoio e, a título de exemplo, trabalha-se com duas faculdades e dois cursos com quatro turmas:

TABELA DE DADOS PARA RATEIO

Tabela 04

DEPARTAMENTO	ÁREA (M²)	NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS	HORAS AULA	NÚMERO DE PROFESSORES	NÚMEROS DE ALUNOS
Reitoria					#
Pró-reitoria					#
Administração					#
Higiene					#
Manutenção					#
Secretaria					#
Tesouraria					#
Biblioteca					#
SUB TOTAL 01					#
FACULDADE A					
CURSO 01					

Continuação da tabela 04

DEPARTAMENTO	ÁREA (M²)	NÚMERO DE FUNCIONARIOS	HORAS AULA	NÚMERO DE PROFESSORES	NÚMEROS DE ALUNOS
Turma 01					
Turma 02					
Turma 03					
Turma 04					
TOTAL DO CURSO 01					
CURSO 02					
Turma 01					
Turma 02					
Turma 03					
Turma 04					
Turma 05					
TOTAL DO CURSO 02					
TOTAL DA FACULDADE A					
FACULDADE B					
CURSO 01					
Turma 01					
Turma 02					
Turma 03					
Turma 04					
TOTAL DO CURSO 01					
CURSO 02					
Turma 01					
Turma 02					
Turma 03					
Turma 04					
TOTAL DO CURSO 02					
TOTAL DA FACULDADE B					
TOTAL GERAL					

= Não recebe valores

Na tabela 04 teremos os dados da instituição que serão utilizados para o rateio dos custos.

No campo “FACULDADE “ e “CURSO” são indicadas as áreas e o número de funcionários utilizados pela direção de cada faculdade e pela coordenação de cada curso. E também as salas de professores que as mesmas ocupam.

Temos os totais apurados por curso e por faculdade que, posteriormente à soma de todas as faculdades, serão os totais da instituição.

Além da área ocupada de cada sala de aula é preciso identificar os turnos em que são ocupadas e por quais custos, para que se possa dividir o

custo de depreciação das salas de aula entre os cursos que as ocupam em períodos diferentes.

As áreas comuns, como corredores e áreas de descanso, serão distribuídas aos departamentos com base na área ocupada pelos mesmos.

O número de horas/aula que foi considerado para fins de rateio é a somatória de todas as horas/aula que cada professor recebe no período.

O número de professores será apurado por curso e, se o mesmo ministrar aulas em mais de um curso, em cada curso será contado como um professor, e não um professor apenas, já que existirão gastos com controle em cada curso em que o mesmo estiver.

3.2. MAPA DE RATEIO DOS CUSTOS

Após feita toda a identificação dos departamentos e dos seus custos elabora-se um primeiro mapa de rateio onde estão os custos principais que compõem cada departamento.

O mapa 01 foi organizado de forma que, da esquerda para direita, sejam colocados primeiro os departamentos de prestação de serviços e posteriormente os departamentos de apoio, sendo que o último departamento à direita será o primeiro a ser rateado pelos demais.

No mapa 01 temos a identificação dos custos diretos aos departamentos, identificando-se todos os departamentos de apoio e fazendo-se o rateio de cada departamento de acordo com a sua base de rateio especificada anteriormente.

Os custos com mão-de-obra das faculdades são apenas os custos referentes à direção e funcionamento das mesmas, não estão inclusos os custos com corpo docente. O mesmo tratamento é dado à depreciação de imóveis, onde exclui-se a depreciação das salas de aula.

O rateio da administração foi o primeiro porque a mesma atende a todos os demais departamentos, sejam os de prestação de serviços ou de apoio, e a sua base de rateio é o número de funcionários dos demais, pois o seu trabalho ocorre em função dos funcionários existentes.

O departamento de higiene foi o segundo a ser rateado pelo fato de prestar serviços aos demais. Considera-se como base de rateio a área ocupada, já que o consumo maior desse departamento é feito pelos departamentos de prestação de serviços que praticamente são as salas de aula. O trabalho desse departamento junto à administração não foi considerado pois é praticamente irrelevante.

A manutenção foi rateada aos demais pois presta serviços a todos os departamentos devido ao número de equipamentos existentes em cada departamento. Usamos o número de pessoas, incluindo alunos, para essa base de rateio pelo fato de entendermos que, quanto maior o número de pessoas, maior o número de equipamentos utilizados e que, portanto, necessitam de consertos.

No mapa 01 aloca-se os custos dos departamentos e efetua-se o rateio dos departamentos de apoio aos demais:

MAPA DE RATEIO DE CUSTOS

Mapa 01

[illegible]

Nos casos da reitoria e pró-reitoria, utilizamos como base de rateio o número de funcionários, incluindo o corpo docente pelo fato de tais departamentos serem responsáveis pela estruturação de todos os demais ainda não rateados e também porque esses departamentos estão subordinados diretamente à reitoria. Quanto aos departamentos rateados até este momento, não recebem qualquer tipo de serviço da reitoria e também estão subordinados à administração.

No final do mapa 01 temos o custo total por faculdade, o qual será transportado para o mapa 02 onde será feito o rateio aos cursos que compõem a faculdade.

Os custos diretos de cada curso são apurados com base no consumo específico do curso, conforme o mapa 02.

MAPA DE RATEIO DE CUSTOS POR CURSO

Mapa 02

FACULDADE A						
CUSTOS	CURSO 1	CURSO 2	CURSO 3	CURSOS 4	CURSO 5	TOTAL
Mão-de-obra da Coordenação						
Depreciação de Imóveis						
Materiais Didáticos						
Depreciação de Equipamentos						
Investimentos em c.docente						
Gastos com pesquisa						
SUB TOTAL						
CUSTOS RECEBIDOS PARA RATEIO		#	#	#	#	
Rateio dos Custos Comuns						®1
CUSTO TOTAL						

Não recebe valores

No campo “CUSTOS RECEBIDOS PARA RATEIO” é indicado o valor do custo da faculdade apurado no mapa 01. E no mapa 02 será feito o rateio entre os cursos.

No campo “CUSTO TOTAL” aponta-se o custo total para o funcionamento do curso, e do mapa 02 será transportado para o mapa 03 no campo “CUSTO RECEBIDO PARA RATEIO” para, posteriormente, ser feito o rateio entre as turmas de cada curso.

No mapa 02 teremos o custo total para o funcionamento específico de cada curso, não incluindo ainda os custos diretos de cada turma.

No mapa 03 é que se fará a identificação dos custos diretos por turma do corpo docente e demais custos específicos de cada curso. É onde se terá condições de determinar o custo de mão-de-obra do corpo docente por turma e todos os custos que se conseguir apurar.

MAPA DE RATEIO DE CUSTOS POR TURMA

Mapa 03

CUSTOS	CURSO 1					
	TURMA 1	TURMA 2	TURMA 3	TURMA 4	TURMA 5	TOTAL
Mão-de-obra Direta (docentes)						
Depreciação de Imóveis						
Materiais Didáticos						
Horas de Laboratórios						
Outros Custos						
CUSTO RECEBIDO PARA RATEIO	#	#	#	#	#	
Rateio dos Custos Comuns						®1
CUSTO TOTAL POR TURMA						

= não recebe valores

No mapa 03 tem-se a apuração dos custos por turma de cada curso onde os custos com mão-de-obra referem-se ao corpo docente. E o gasto com depreciação de imóveis refere-se à depreciação das salas de aula que cada turma ocupa.

O campo “HORAS DE LABORATÓRIO” refere-se às horas que cada turma utiliza dos laboratórios multidisciplinares da instituição e demais ambientes previstos em grade curricular, dentre os quais podem-se citar auditórios, anfiteatros e laboratórios de informática.

No campo “CUSTO TOTAL POR TURMA” tem-se o custo total de cada turma de cada curso, onde todos os custos que lhes cabem foram alocados de acordo com os três mapas de custos

4 . INFORMAÇÕES GERENCIAIS

Com a distribuição dos custos por departamentos há condições de se identificarem os custos de cada um deles e gerar informações úteis para a administração da instituição.

Mesmo utilizando rateio, existem condições de identificar onde estão ocorrendo os maiores desperdícios principalmente nos departamentos de apoio.

Outra vantagem da apuração de custos por departamentos é a de ter condições de comparar os custos internos da instituição com possíveis terceirizações de alguns dos departamentos de apoio.

Na tabela abaixo colocam-se algumas das informações que podem ser geradas com base na departamentalização dos custos:

TABELA DE INFORMAÇÕES

Tabela 04

INFORMAÇÕES	UTILIDADE
Custo do departamento	Identificação de desperdícios. Comparação com possível terceirização. Controle de consumo.

Continuação da tabela 04

INFORMAÇÕES	UTILIDADE
Gastos específicos	Onde e quanto está sendo aplicado o orçamento do departamento.
Custo total do curso	Comparações com demais cursos ou instituições .
Custo por turma e por aluno	Confrontar com a receita, para apurar possível superávit .
Custo médio por aluno	Justificativa de mensalidades e comparações com outras instituições.

Na tabela acima enumeram-se algumas das informações que se podem extrair do sistema anteriormente exposto. E, de acordo com a necessidade da instituição, é possível implementar todo o sistema de informações.

Podemos enumerar uma série de outras utilidades e principalmente fazer uso das mesmas para eliminar desperdícios e melhorar a qualidade dos serviços prestados pela instituição.

4.1. INFORMACOES INTEGRADAS

Estamos vivendo na era da informação e a departamentalização dos custos atende a informações financeiras internas e tangíveis da instituição. Esse trabalho poderá ser o início de um sistema de informações que, se integradas a outras medidas, possibilitam obter informações do desempenho do aluno, do corpo docente e dos funcionários, sendo assim possível verificar se o objetivo está sendo atingido ou não.

CONCLUSÃO

Conclui-se que o trabalho pode ser aplicado perfeitamente em instituições de educação com resultados satisfatórios . Para atingir tais resultados, o quadro de funcionários deverá ser conscientizado da necessidade da alimentação correta do sistema de informações.

Com a departamentalização, consegue-se gerar as informações necessárias e também verifica-se que os custos não variam em função dos alunos existentes e sim em função do número de cursos e da sua carga horária respectiva.

A utilização de diversas bases de rateio ajuda a diminuir a margem de erro de alocação dos custos a departamentos. E, em termos gerenciais as informações necessárias não são apenas os custos finais por turmas, mas todos os valores apurados a partir da departamentalização.

A implantação de um sistema de custeio em uma instituição de ensino deverá ser um ponto de partida para a implantação de um sistema de informações que possa medir valores que a contabilidade financeira não consegue. É preciso um conjunto de informações dos valores intangíveis como, por exemplo, satisfação dos funcionários e professores, satisfação dos alunos , e muitas outras medidas que serão úteis para a estratégia da instituição.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

LEONE, GEORGE SEBASTIÃO GUERRA, Curso de Contabilidade de Custos – São Paulo : Atlas, 1997.

ROBLES , J.A. *Custos de qualidade: uma estratégia para a competição global* – São Paulo: Atlas,1994.

SHANK,J.K. *Strategic cost management (Gestão estratégica de custos)* – Rio de Janeiro:Campus, 1995.

SILVA NETO, L.A. *Definições, emprego e risco* – 2^a Ed, São Paulo : Atlas, 1998.

CREPALDI, Silvio Aparecido *Curso básico de contabilidade de custos* - São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

KAPLAN, Robert S. *Custo e Desempenho* – São Paulo : Ed. Futura, 1998.

HERNANDEZ PEREZ JUNIOR, José *Gestão Estratégica de Custos* – São Paulo: Ed. Atlas, 1999.