

OS CUSTOS INDIRETOS INSERIDOS EM UMA IES – UM ESTUDO DE CASO DA FACULDADE DE TECNOLOGIA JARAGUAENSE - FATEJA

Fábio D. Inocenti
Edson Andrade dos Reis

RESUMO

A informação de custos é uma das bases mais importantes das informações gerenciais das empresas, pois as discussões sobre planejar seus custos e de que forma os custos indiretos são melhor apropriados a determinados produtos ou serviços. Desta forma o objetivo desta pesquisa é verificar quais são as formas de apropriar custos indiretos em uma Instituição de Ensino Superior (IES) e compará-la com os estudos teóricos sobre o tema rateio de custos indiretos na formação do custo total. A metodologia utilizada foi a pesquisa exploratória analisada através de um estudo de caso de uma IES da região de Jaraguá do Sul – SC. Constatou-se que os critérios de rateio são realizados de forma a não levar em conta elementos fundamentais como número de alunos por sala, inadimplência e outros fatores que podem distorcer e mascarar o custo total de algumas turmas de cursos ofertados por esta IES.

Palavras chave: Custos. Custos Indiretos. Rateio de Custos Indiretos.

ABSTRACT

The information of the costs is one of the most important basis of manage information from companies. Replies need to be more and more precise to solve financial problems in the companies, it made rise the discussions about its costs and which way the indirect costs are better appropriate to determined products or services. This way the objective of this research is to verify which are the ways to appropriate indirect costs in a Institution of Higher Education (IHE) and compare it to the theoretical studies about division theme of indirect costs in the formation of total cost. The methodology used was an exploratory research analyzed through a case of study in a IHE in Jaraguá do Sul – SC region. One found that the division criteria are realized in a way to not considerate fundamental elements as the number of students in each classroom, non-payment and other factors that may distort and mask the total cost of some classes of courses offered by this IHE.

Key words: Costs. Indirect costs. Division of indirect costs.

1. INTRODUÇÃO

As organizações em uma economia de mercado têm como forma de sobrevivência a orientação para a competição. Se devidamente preparadas para esta competição suas chances de sobrevivência aumentam quando esta preparação detém uma preocupação com seus custos.

De acordo com Lynch (1994) “a existência de uma empresa, em um determinado momento no tempo, é reflexo de um ambiente estratégico e operacional específico e é um fato que pode ser previsto é que este ambiente será diferente no futuro.”

O contexto atual de grande competitividade em nível nacional e internacional exige das organizações uma capacidade de adequação rápida as mudanças de cenários ocorridas constantemente num contexto globalizado.

Sobreviver, conquistar participação de mercado e satisfazer as necessidades dos clientes não é tarefa fácil para as organizações de um modo geral, cuja principal preocupação deve ser não somente conquistar, mas manter clientes. Agilidade, precisão, intuição, flexibilidade são requisitos imprescindíveis na implantação de uma estratégia empresarial.

As conseqüências desse processo têm impacto considerável no dia-a dia da gestão empresarial e a competitividade conduz a empresa à busca pela eficácia organizacional. Essa eficácia traduz a mais nova e poderosa maneira de gerir negócios, o enfoque da contabilidade gerencial e as informações de custos têm papel preponderante no processo decisório.

A informação de custos é uma das bases mais importantes das decisões gerenciais das empresas, onde à busca de respostas cada vez mais precisas para resolver os problemas financeiros das empresas, fez crescer as discussões sobre seus custos e de que forma os custos indiretos são melhores apropriados a determinados produtos ou serviços.

Desta forma este artigo tem como objetivo fazer um estudo de como pode ser apropriada as diferentes formas de custos em uma empresa e a partir deste pressuposto verificar algumas formas de apropriar seus custos indiretos.

Sob o aspecto de uma empresa de serviços o presente trabalho transcorre para um estudo de caso e uma Instituição de Ensino Superior (IES) e analisa-o seus departamentos de serviços, considerados assessorias compondo seus custos indiretos, e como são apropriados estes na formação de custos totais para as turmas que são ofertadas por esta IES.

Por fim verifica-se se esta pratica está de acordo com as teorias abordadas por alguns autores que depõe sobre o tema rateio de custos indiretos.

O trabalho estrutura-se com uma revisão de literatura sobre o tema, abordando modelos de rateio de custos. Após este capítulo verifica-se a metodologia aplicada. O capítulo seguinte é a apresentação dos resultados da pesquisa finalizando este trabalho com as considerações finais.

2. CUSTOS

As empresas atualmente operam em um sistema muito competitivo e para que estas tenham sucesso, passa pelo entendimento dos conceitos básicos de custos, para que as empresas possam manter seus custos sob controle e utilizar os seus recursos sabiamente, respaldando este sucesso.

Desta forma um custo representa um sacrifício de recursos, devido que em todos os nossos dias necessitamos e compramos diversas coisas e o preço que cada item destes tem representa o sacrifício que precisamos fazer para adquiri-lo (MAHER, 2001).

Martins (2003), apresenta que o custo é o gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros.

De acordo com Nascimento (2001), custos é o somatório dos bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens e serviços, traduzidos em unidades monetárias.

Já para Leone (2000), a definição de custos passa pelo consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda.

Estas definições contribuem para uma conceituação primária, mas todavia faz-se necessário expostos por Martins (2003), onde apresenta alguns fatores que estão presentes nestas definições, como:

- gasto: compra de um produto ou serviço qualquer que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso) sacrifício esse representado por entrega ou promessa de ativos (normalmente dinheiro);
- investimento: gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) períodos(s);

- despesas: bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas, como matéria-prima, energia elétrica, máquina e comissão do vendedor.

Para Maher (2001), despesa representa um custo lançado contra a receita de determinado período contábil, assim as despesas são deduzidas das receitas do período em questão.

De acordo com Leone (2000), em seu primeiro livro classifica os custos em três grandes grupos:

- Custos para a avaliação do patrimônio: custos históricos ou reais, custos por natureza, custo fabril, custo primário, custo de transformação, custo das mercadorias fabricadas e custo das mercadorias vendidas.
- Custo para o controle das operações: custos direto e indireto, custos-padrão, custos estimados e custos pela responsabilidade;
- Custos para planejamento e tomada de decisões: custos fixos, variáveis e semi-variáveis.

Porém Leone (2000) expõe que redefinindo sua classificação os custos definidos em relação ao objeto que está sendo estudado são custos diretos e indiretos, custos imputados, custos próprios, custos rateados (apropriados e alocados), custos comuns (custos conjuntos).

A diferenciação entre custos diretos e indiretos é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto, para a verificação da rentabilidade e da eficiência das várias atividades da empresa (LEONE, 2000).

Para Nascimento (2001), a diferenciação de custos indiretos e diretos incide na abordagem da aplicação para a produção ou vendas. Desta forma custo direto é o que incide diretamente sobre a produção ou a venda de um bem ou serviço, onde temos como exemplo matéria-prima e mão de obra direta. Custo indireto é o que, embora não incida diretamente sobre a produção ou a venda, é parte integrante como resultante da participação das atividades de apoio ou auxiliar ao processo de transformação, produção e comercialização de um bem ou serviço e temos como exemplo custos de manutenção industrial e administração da fabricação.

Para Leone (2000), o custo direto é todo o item de custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio e o custo indireto é o item que precisa de um critério de rateio para sua identificação ao produto ou objeto cujo custeio é desejado.

Ainda pose-se afirmar que custo só é direto quando, para o trabalho de sua identificação ao objeto do custeio, não é necessário o emprego de nenhum recurso, de nenhuma “medida de consumo” e de nenhum parâmetro. Outras vezes o custo é considerado indireto apenas porque seu valor não é significativo.

Leone (2000) expõe uma afirmação retirada da circular interna de uma grande empresa industrial do Rio de Janeiro:

- Custos diretos: são todos os custos que se conseguem identificar com obras, do modo mais econômico e lógico;
- Custos indiretos: são todos os outros custos que dependem do emprego de recursos, de taxas de rateio, de parâmetros para o débito às obras.
- O salário do chefe da secretaria será considerado indireto porque é comum em outras atividades-afins da faculdade e porque vamos precisar de parâmetros para fazer esta apropriação.

Entretanto para determinar o custo da secretaria, salário do chefe será debitado dos custos da secretaria e, portanto será um custo direto.

Martins (2003), apresenta que os materiais e a mão-de-obra também podem ser classificados como diretos e indiretos e formar o custo do produto, assim como custos indiretos de fabricação, como mostra a figura 1.

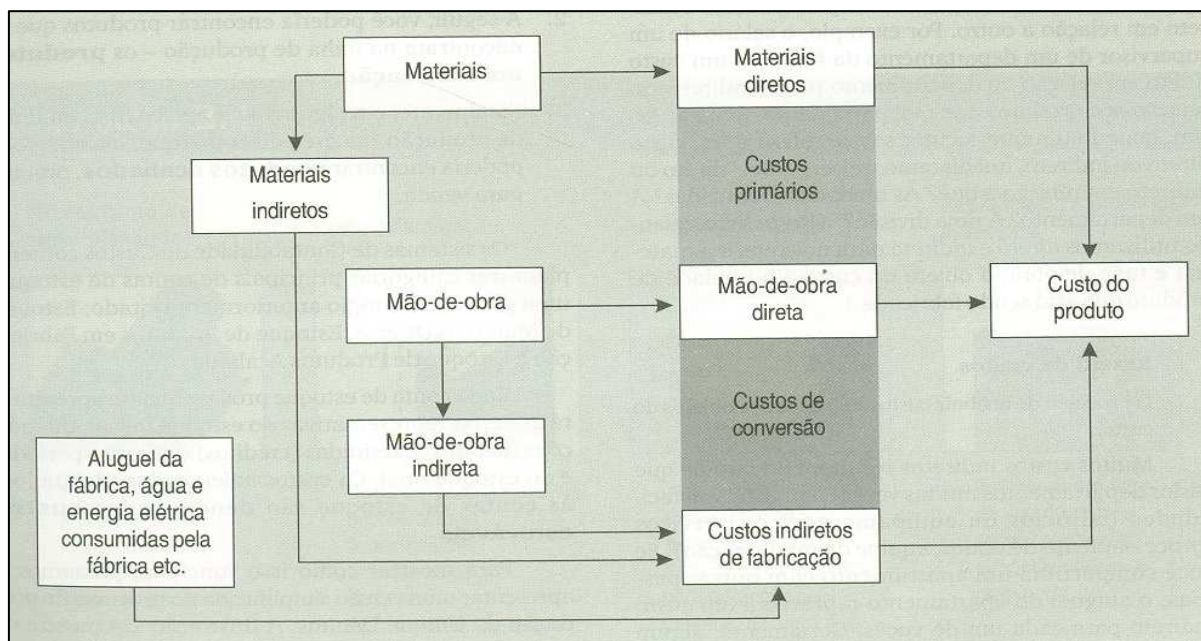


Figura 1 – A composição do custo do produto.

Fonte: MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9.ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003. 370p.

Maher (2001), afirma três diferentes custos associados à fabricação: os materiais diretos, os custos indiretos de fabricação e a mão-de-obra direta. O próximo capítulo abordaremos estes três custos associados a fabricação e que por analogia podem também ser interpretados como determinantes de custos de serviços.

2.1 MATERIAS DIRETOS

De acordo com Maher (2003), materiais diretos são os materiais que podem ser identificados diretamente com o produto.

Materiais diretos podem ser tanto materiais-primas como materiais auxiliares que podem ser facilmente identificados em um produto (SÁ, 1985).

Incluem todos os custos de aquisição de materiais que uma empresa consegue identificar como parte de seus produtos e/ou que pode facilmente por eles rastrear. Não são considerados materiais diretos, materiais menores cujo rastreamento e rateio é difícil de ser operacionalizado (HORNGERN et al, 2004).

Para Swain et al (2005), materiais diretos são todos os materiais que são parte direta de um produto que será comercializado por determinada organização com que podem por ele serem rastreados.

Além dos custos nominais de aquisição, devem ser inclusos no custo dos materiais diretos todos os custos que incorrem ao produto até seu uso ou sua disponibilização para venda (SÁ, 1985 e MARTINS, 2003).

O controle envolve medidas prévias de organização com objetivo de disciplinar o fluxo de materiais assim como oferecer meios que evitem extravios, desperdícios, roubos ou obsolescência (SÁ, 1985).

2.2 CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO

Os custos indiretos de fabricação como todos os custos de produção não caracterizados como mão-de-obra direta e material direto. Temos então que classificar mão-de-obra indireta que é o custo dos operários que não trabalham diretamente com o produto, mas que são necessários a operação da fábrica como supervisores, operários que trabalham na manutenção e controle do almoxarifado etc). Os materiais indiretos como lubrificantes das máquinas, materiais de limpeza e polimento, componentes para conserto de máquinas,

lâmpadas etc., que não integram o produto acabado, mas são necessários a sua fabricação (MAHER, 2001).

Outros custos indiretos de fabricação como são a depreciação do edifício da fábrica e dos equipamentos, impostos sobre os ativos da fábrica, seguro do edifício da fábrica e dos equipamentos aí instalados, aquecimento, força, e gastos semelhantes e necessários à operação da fábrica.

Custos diretos são quando podemos verificar que alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilograma de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida). Já os custos indiretos não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária e como exemplo cita-se o aluguel, a supervisão, as chefias etc. A classificação de direto ou indireto é com relação ao produto feito ou serviço prestado. Itens de pequena importância são considerados indireto devido que certos custos são tratados como indiretos por ser muito caro ou difícil mensurá-lo (MARTINS, 2003).

2.3 MÃO-DE-OBRA DIRETA

De acordo com Maher (2003), mão-de-obra direta é o trabalho que realmente transforma materiais em produtos acabados, durante o processo de produção.

A mão de obra é direta se houver possibilidade de conhecer seu valor aplicado ao produto de forma direta, por medição, com identificação do executor e a mensuração do tempo. Existindo necessidade de estabelecimento de critérios de rateio, configura-se em indireta (MARTINS, 2006).

A mão-de-obra direta corresponde aos esforços produtivos das equipes relacionadas à produção dos bens comercializados ou dos serviços prestados. Refere-se apenas ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em elaboração, desde que seja possível a mensuração do tempo despendido e a identificação de quem executou o trabalho, sem necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio. (BRUNI e FAMÁ, 2003)

Mão-de-obra direta é o custo de qualquer trabalho humano diretamente identificável e mensurável com o produto inclusive os encargos sociais dos empregados que trabalham diretamente na produção.

É a mão-de-obra empregada na transformação do material direto em produto acabado (CREPALDI, 2002).

Mão-de-obra direta é aquela que diz respeito ao gasto com o pessoal que trabalha e atua diretamente sobre o produto que está sendo elaborado e a mão-de-obra indireta: relativa ao pessoal da chefia, supervisão ou ainda atividades que, apesar de vinculadas à produção, nada têm de aplicação direta sobre o produto (manutenção, prevenção de acidentes, contabilidade de custos, PPCP etc.).

3. RATEIO DOS CUSTOS INDIRETOS

O rateio de um custo representa a atribuição de um custo indireto a um objeto de custo, segundo certa base. Custos comuns a dois ou mais objetos provavelmente serão rateados mais ou menos de forma arbitrária. Esta arbitrariedade faz com que críticos do rateio de custos argumentem que esta prática pode levar as informações enganadoras (MAHER, 2001).

Cada vez que é necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo incluído como indireto.

Para minimizar esta arbitrariedade são usados critérios de rateios para incidir custos indiretos e nesta análise diferenciam-se os tipos de departamentos.

O departamento é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos. Este é dividido em departamentos de produção e de serviços, onde os departamentos de produção são aqueles que atuam diretamente sobre os produtos e os departamentos de serviços: vivem basicamente para a execução de serviços auxiliares e não para atuação direta sobre os produtos.

Na maioria das vezes o departamento é um centro de custos e nele são acumulados custos indiretos para posterior alocação aos produtos (departamentos de produção) ou a outros departamentos (departamentos de serviços).

Os centros de custos é a unidade mínima de acumulação de custos indiretos e ele não é necessariamente uma unidade administrativa.

Para ser caracterizado como centro de custo, o mesmo deveria ter uma estrutura de custos homogênea, estar concentrado num único local e oferecer condições de coleta de dados de custos.

Os custos diretos incidem diretamente sobre os produtos que dele são gerados. Já os custos indiretos são rateados segundo algum critério para depois incidir sobre os produtos determinados por este rateio. A figura 2 demonstra o esquema de lançamento de custos indiretos e diretos.

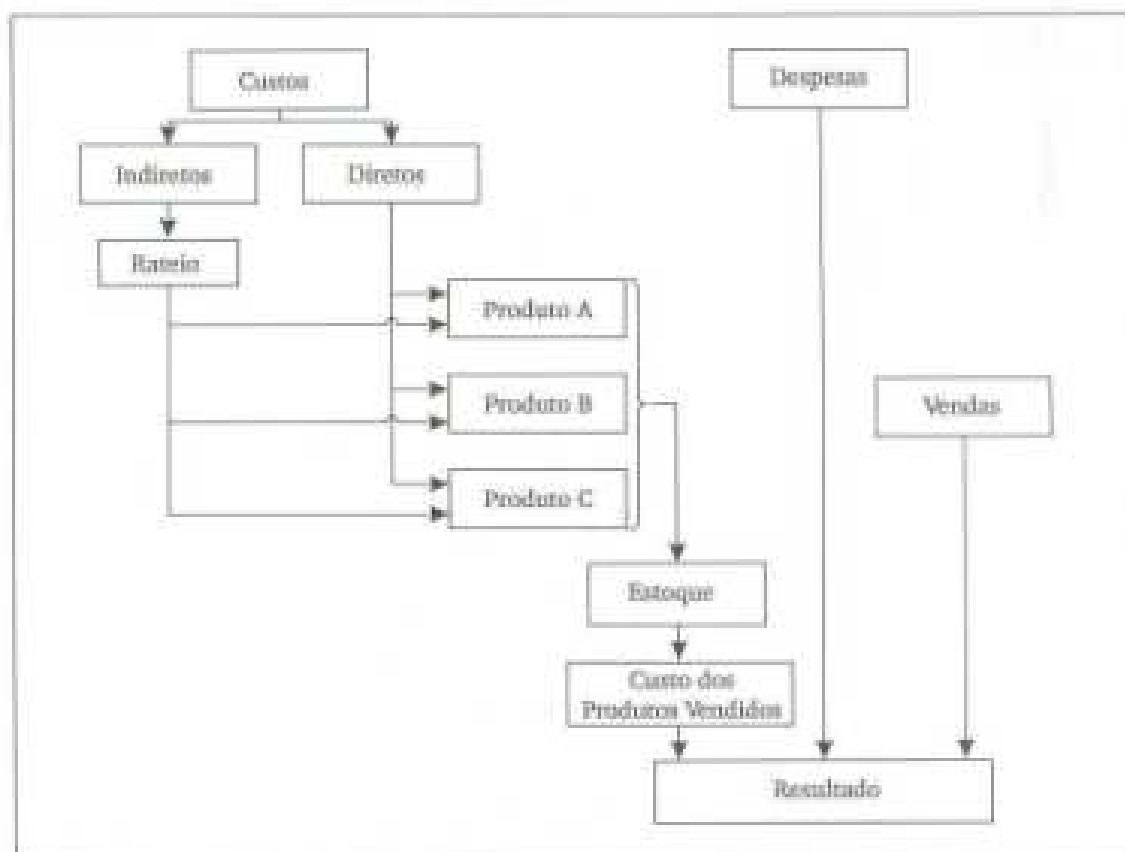


Figura 2 - Esquema básico para a contabilidade de custos.

Fonte: MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003. 370p.

A grande questão com relação a custos é saber quando ele tem um relacionamento direto ou indireto com determinado objeto de custo. Os custos diretos são os que estão relacionados a determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável, já os custos indiretos são os que estão relacionados a um determinado objeto de custo, mas que não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável. Os custos indiretos são alocados ao objeto através de métodos de rateio (HORNGREEN, 2000).

4. CRITÉRIOS PARA BASE DE RATEIO

Para Maher (2001), base de rateio é a medida relacionada com dois ou mais objetos do custo, utilizada para ratear custos indiretos ou custos comuns a esses objetos. O autor descreve quatro categorias típicas de custos comuns, relacionadas com as bases de rateio.

Custos comuns relacionados com a mão-de-obra que geralmente são rateados com base na quantidade de empregados, horas homem etc. Custos comuns relacionados com máquinas que são rateados geralmente com base em horas-máquina, valor corrente dos equipamentos, quantidade de máquinas etc. Custos comuns relacionados com ocupação que são geralmente rateados com base na área ou volume ocupado. E o último os custos comuns relacionados com serviços que podem ser alocados com base em quantidades, valor ou tempo destes serviços.

Já para Martins (2003) os custos comuns são rateados conforme sua natureza, pelo menos os mais importantes. Os custos indiretos que já estiverem totalmente atribuídos aos departamentos são necessários verificar quais são as bases adequadas para então ratear os departamentos de serviços. Martins (2003) cita as seguintes formas de rateio:

- rateio com base em horas-máquinas;
- rateio com base na mão-de-obra direta;
- rateio com base na matéria-prima aplicada;
- rateio com base no custo direto total

Neste temos Administração Geral, Almoxarifado, Controle de Qualidade e Manutenção como departamentos de serviços. O critério mais utilizado na prática é o de hierarquizar os departamentos de serviços de forma que aquele que tiver seus custos distribuídos não receba rateio de nenhum outro.

4.1 SÍNTESE DO ESQUEMA BÁSICO COMPLETO

Martins (2003), apresenta um esquema básico para a contabilidade de custos que é descrito na figura 3 e que contempla seis itens:

- 1) Separação entre custo e despesa;
- 2) Apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos;
- 3) Apropriação dos custos indiretos que pertencem, visivelmente, aos departamentos, agrupando, à parte, os comuns;
- 4) Rateio dos custos indiretos comuns aos diversos departamentos, quer de produção, quer de serviços;
- 5) Escolha da seqüência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e sua distribuição aos demais departamentos;
- 6) Atribuição dos custos indiretos que agora só estão nos departamentos de produção aos produtos, segundo critérios fixados.

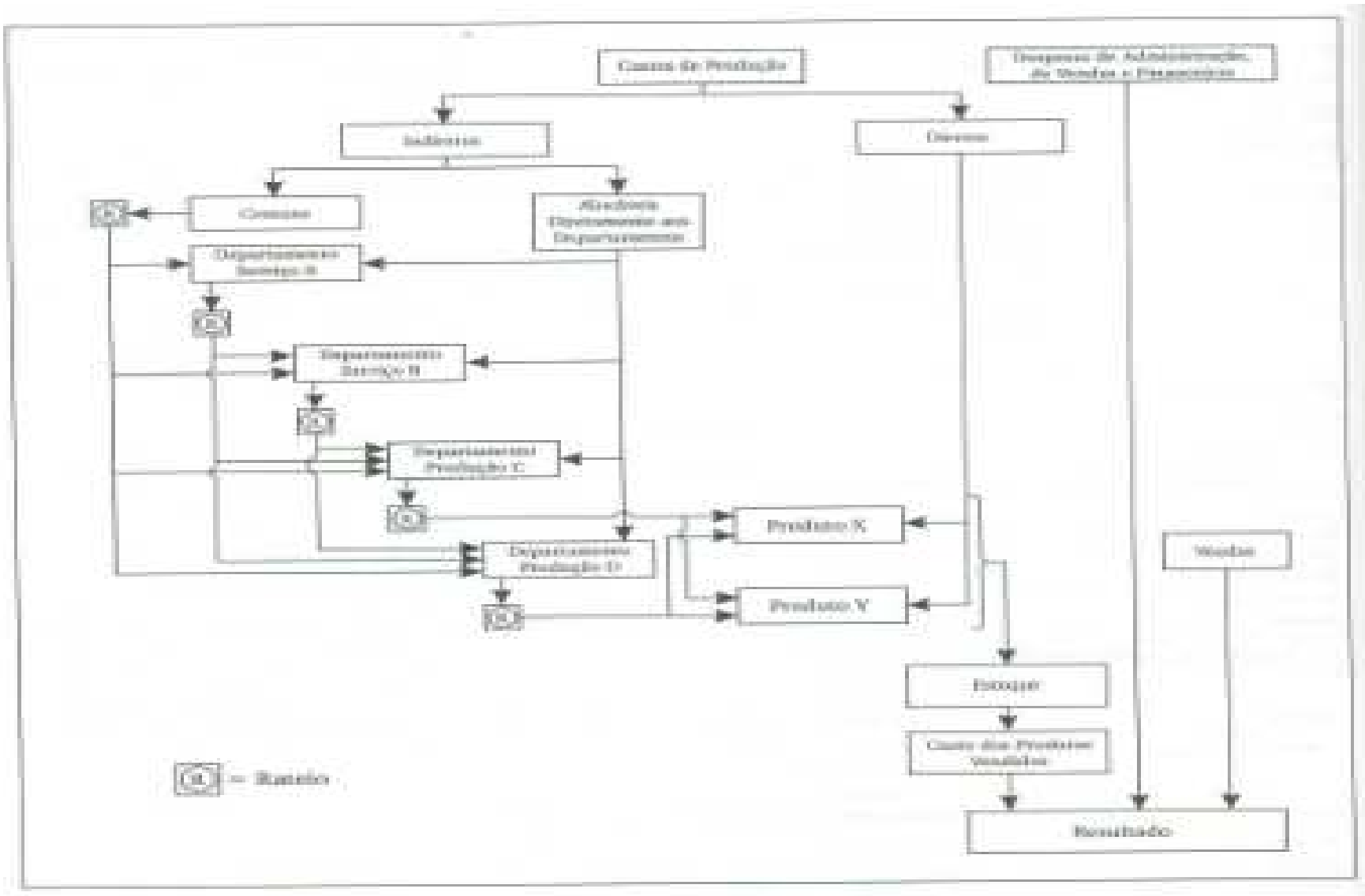


Figura 3 - Esquema básico para a contabilidade de custos
 Fonte: MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003. 370p.

5. METODOLOGIA

Para o desenvolvimento desta pesquisa desenvolveu-se uma necessidade de análise de conteúdo, evidenciado-se uma abordagem qualitativa, pois esta pesquisa não foi baseada em dados numéricos e estatísticos para fundamentar seus objetivos.

Para tanto, a pesquisa foi delineada de acordo com os meios e fins necessários. Assim, os meios utilizados para a investigação foram através de uma pesquisa bibliográfica, um estudo teórico e uma pesquisa de campo, caracterizando um estudo de caso.

De acordo com Lakatos; Marconi (1991, p. 183), a pesquisa bibliográfica é definida como:

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, etc, até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fitas magnéticas e auto-visuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto [...].

Para Hühne (1999, p. 247), a pesquisa bibliográfica é fundamental em qualquer área de estudo porque é ela quem levanta os dados de uma questão e oferece fundamentação teórica para um problema.

Quanto aos fins a pesquisa teve uma classificação exploratória descritiva devido a interpretação do caso em relação ao estudo teórico realizado.

Conforme Gil (2007, p. 41), a pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses, de maneira que seu objetivo principal seja o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições.

Ainda pra Gil (2007), a pesquisa descritiva assemelha-se muito com a pesquisa exploratória, pois:

“Algumas pesquisas descritivas vão além da simples identificação da existência de relações entre variáveis, e pretendem determinar a natureza dessa relação. Nesse caso, tem-se a pesquisa descritiva que se aproxima da pesquisa explicativa. Há porém, pesquisas que, embora definidas como descritivas com base em seus objetivos, acabam servindo mais para proporcionar uma nova visão do problema, o que as aproxima das pesquisas exploratórias.”

Para tanto propõe-se realizar uma pesquisa exploratória antes da descritiva, com o objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torna-lo mais explícito ou a construir hipóteses, de modo que seu objetivo principal é o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições (GIL, 2007).

Desta forma para o desenvolvimento desta pesquisa foi realizada uma pesquisa exploratória, com levantamento de uma IES relativo ao rateio das áreas de assessorias (mão-obra-indireta) na formação do custos das turmas por ela ofertadas e posteriormente têm-se uma descrição desta forma de rateio abordada na análise dos resultados.

O estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que visa examinar um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto e que pode ser utilizado de modo exploratório e descritivo devendo traduzir com precisão os fatos do caso e buscar associação entre as variáveis estudadas (ROESCH, 1999).

Em virtude disto, a coleta e análise dos resultados visaram proporcionar a alcance dos objetivos definidos nesta pesquisa.

6. ESTUDO DE CASO - FATEJA

Destaca-se que o estudo de caso apresenta informações de caráter acadêmico na apresentação deste artigo.

6.1. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

O Instituto Tecnológico de Educação Superior e Pesquisa de Santa Catarina (INTESC) é uma entidade com fins lucrativos que atua, entre outros, na prestação de serviços de ensino, pesquisa e extensão. O instituto teve no seu início a sua sede na cidade de Rio do Sul, Estado de Santa Catarina, a qual pertence à micro-região do Alto Vale do Itajaí. E em 2005 foi transferida para Jaraguá do Sul.

O INTESC foi criado em março de 2004, com a pretensão de atender a demanda existente de serviços educacionais e empresariais na região, que atualmente conta com uma instituição de ensino superior, e pelo desejo dos sócios em contribuir para o desenvolvimento e aprimoramento da sociedade local.

O ano de 2004, o INTESC ofereceu cursos de capacitação nas áreas de Comércio Exterior, Marketing e Comunicação e em 2005 sofreu uma alteração de endereço para o município de Jaraguá do Sul, ocorrendo também uma alteração no seu quadro societário.

A Faculdade de Tecnologia Jaraguense - FATEJA – mantida pelo Instituto Tecnológico de Educação Superior e Pesquisa de Santa Catarina Ltda - INTESC, localiza-se

na cidade de Jaraguá do Sul - SC e foi credenciada através da portaria nº 2421, publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 12 de julho de 2005. A FATEJA divide espaço e recursos com a Faculdade de Tecnologia de Jaraguá – FATEJ.

Iniciou suas atividades no segundo semestre 2005, no novo endereço, com 94 acadêmicos e 17 professores, nos Cursos Superiores de Tecnologia (CST) em Gestão de Recursos Humanos, Gestão de Processos Industriais e Comércio Exterior. Em 2006/01 integra este grupo de cursos o CST Gestão de Logística.

Percebendo a estrutura econômica de Jaraguá do Sul, a FATEJA, amplia a oferta de cursos, oferecendo qualificação para profissionais em áreas relevantes para o desenvolvimento, manutenção e competitividade das empresas locais e da região.

Dentro deste contexto a FATEJA atende a demanda existente de serviços educacionais e empresariais na região, contribuindo para o desenvolvimento e aprimoramento da sociedade local.

6.2 OBJETIVOS GERAIS DA IES:

- Identificar nas necessidades dos segmentos produtivos da sociedade o crescimento sustentável da instituição.
- Desenvolver na instituição a construção de competências sociais e profissionais para estimular a educação continuada.
- Ser comprometida com a responsabilidade social.

6.3 A ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA DA IES

A IES é composta pelos Órgãos Colegiados, Executivos, Setores de Apoio Administrativo e Pedagógico e Órgãos Representativos.

6.3.1 ÓRGÃOS COLEGIADOS

- Conselho de Gestão do Ensino Superior
- Conselho de Gestão da Pós-Graduação e Extensão

6.3.2 ÓRGÃOS EXECUTIVOS

- Diretoria Geral
- Diretoria Administrativa
 - Setor de Recursos Humanos
- Diretoria Financeira
 - Setor de Apoio Financeiro
- Diretoria de Ensino
 - Secretaria Acadêmica
- Diretoria Pedagógica
 - Coordenação de Curso Graduação
 - Colegiado de Curso
 - Coordenação de Pós-graduação e Extensão

6.3.3 SETORES DE APOIO ADMINISTRATIVO E PEDAGÓGICO

- Ouvidoria
- Biblioteca e Documentação
- Departamento de Marketing
- Setor de Multimídia
- Setor de Apoio ao Estudante
- Serviço de Atendimento aos Docentes e Discentes
- Clubinho Iesville
- Comissão de Processo Seletivo

6.3.4 ÓRGÃOS REPRESENTATIVOS

- CPA (Comissão Própria de Avaliação)
- CPPD (Comissão Própria de Pessoal Docente)
- CPPTA (Comissão Própria de Pessoal Técnico-Administrativo)
- Diretório Acadêmico
- Comissão de Colação de Grau

7. RESULTADO E ANÁLISE

A análise dos resultados permitiu levantar a forma que a IES pratica no rateio das áreas de assessoria, ou seja, os departamentos de serviços.

Este processo leva em consideração que todas as áreas de assessoria as turmas são distribuídas de forma a ter o mesmo percentual de rateio, e sua divisão é em relação ao número de turma existente.

Desta forma classifica-se da seguinte forma os departamentos produtivos e departamentos de serviços, como evidenciado no quadro 1:

Quadro 1 – Classificação dos departamentos de produção e de serviços.

TIPO DE DEPARTAMENTO	ÁREAS DA IES
Departamento de produção	Coordenação de Curso Graduação Colegiado de Curso e Professores
Departamento de serviço (ou de assessoria)	Diretoria Administrativa Diretoria Financeira Diretoria de Ensino Diretoria Pedagógica Setor de Recursos Humanos Setor de Apoio Financeiro Secretaria Acadêmica Ouvidoria Biblioteca e Documentação Departamento de Marketing Setor de Multimídia Setor de Apoio ao Estudante Serviço de Atendimento aos Docentes e Discentes Clubinho Fateja Comissão de Processo Seletivo

Fonte: Elaborado pelo autor

Com base neste pressuposto defini-se a forma de rateio utilizada na IES. O custo da mão-de-obra direta, departamento de produção como mostra o quadro 1, como professores e

coordenação é realizada com base em uma folha planilha com carga horária de cada professor, coordenador e o curso correspondente.

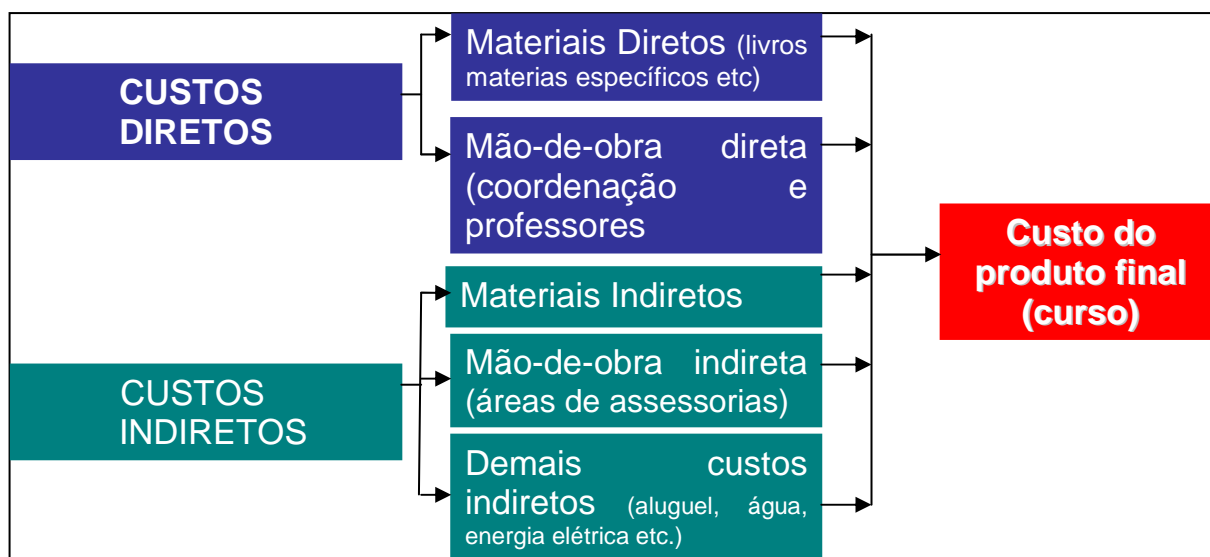
A partir desta definição é elaborada uma planilha para cada curso, tendo a carga horária multiplicado pelo valor hora/aula e pelos encargos da folha de pagamento, obtendo o custo da folha do curso.

Para as áreas de assessoria, os departamentos de serviços (folha administrativa) o mesmo sistema da dos professores em relação ao método utilizado, mas o valor total da “folha administrativa” será dividido pelo número de turmas existentes.

O custo geral, ou seja, demais custos indiretos como aluguel, água, energia elétrica, materiais de escritório etc, é lançada em uma outra planilha onde conste o restante das despesas que são rateadas entre a quantidade de setores existentes e o número de turmas, atribuindo assim o valor para cada curso conforme o número de turmas.

Esta é a forma resumida de como é rateado os custos diretos e indiretos na IES referida na pesquisa e é demonstrado no quadro 2.

Quadro 2 – A formação do custo total na IES.



Fonte: Adaptado de pelo autor

Desta forma constata-se que os matérias diretos podemos citar livros, visitas programadas para o curso específico e matérias específicos como por exemplo materiais de desenho técnico para o curso de gestão de processos industriais.

Finalizando os custos diretos temos a mão-de-obra direta formada pelo coordenador do curso e pelos professores.

Os materiais indiretos são formados pelos materiais de limpeza, manutenção, material de expediente administrativo etc.

A mão-de-obra indireta é composta pelas áreas de assessoria verificadas no quadro 1.

Os custos indiretos completam-se com os demais custos como aluguel, energia elétrica, água, impostos, seguros etc.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Segundo Borna (2003), os objetivos dos sistemas de custos é determinar os custos dos produtos para avaliação de gerenciais como auxílio ao controle e auxílio à tomada de decisões e, deste modo, a determinação do resultado da empresa passa pela contabilidade financeira. Segundo o mesmo autor, outros objetivos são.

Os sistemas de custos são compostos normalmente por uma filosofia ou princípio de custeio e um método de alocação de custos, devendo o método adotado pela empresa adequar-se tanto à filosofia de custeio quanto às estratégias administrativas da organização. Portanto, os sistemas de custos comportam-se de maneira diferenciada de acordo com a realidade empresarial, como é o caso de uma IES.

Porter (1989), acrescenta, ainda, que não existe compreensão satisfatória sobre o comportamento dos custos nas empresas. Afirma, também, que as análises de custos desconsideram o impacto de outras atividades como marketing, serviços e outras, sobre a posição dos custos relativos, assim como não reconhecem "os elos entre atividades que podem afetar o custo, apresentando dificuldades para avaliar posições dos custos dos concorrentes". O autor conclui dizendo que "a ausência de uma metodologia sistemática para a análise do custo na maioria das empresas é a base destes problemas".

A presente pesquisa constatou que o método de rateio de seus custos indiretos aproxima-se do que Maher (2001), pois os custos comuns relacionados com serviços que podem alocados com base em quantidades, valor ou tempo destes serviços.

A forma de rateio dos departamentos de assessoria não se aproxima do é exposto por Martins (2003), devido que as quatro classificações, cito rateio com base em horas-máquinas,

rateio com base na mão-de-obra direta, rateio com base na matéria-prima aplicada e rateio com base no custo direto total não tem a conotação aplicada pela IES que é o lançamento de seus custos indiretos divididos pelo número de turmas.

Estes custos são apropriados de forma que o rateio fique de forma muito uniforme. Os custos de mão-de-obra indiretos, pois se, por exemplo, um determinado curso tem um histórico de inadimplência, este curso vai demandar um tempo maior do setor financeiro do que cursos com histórico de bom pagamento.

Outra questão a ser considerada é o número de alunos por turma. A diferença entre número de alunos pode gerar demanda maior de assessoria que outros setores. Um exemplo é ter turmas com 50 alunos e outras com 20 ou 30 de cursos diferentes, onde os custos indiretos podem mascarar os diretos.

A principal constatação é que o custo de turmas de cursos diferentes tende a ser igual, o que impede de que os gestores possam identificar cursos com maior potencial de lucro, otimizando sua atenção para estes e verificar questões estruturais de cursos com potencial de prejuízo.

Cabe ressaltar que este é um estudo preliminar desta questão e que para a alocação dos custos indiretos é necessário fazer uma análise de seus componentes e verificação de quais critérios melhor se relacionam esses custos com os produtos.

É necessário também que o profissional que decide a forma de apropriação de custos, conheça detalhadamente o sistema de produção e serviços e todas as formas de distribuição de rateio (estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos), pois todas contêm maior ou menor grau de subjetivismo, portanto a arbitrariedade sempre vai existir, fazendo com que esta distribuição seja tema de diversas pesquisas para melhor compreensão do tema proposto.

REFERÊNCIAS

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre : Bookman, 2002. 203p.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12 C e Excel. 2ed. São Paulo: Atlas, 2003, 535p.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2ed. São Paulo: Atlas 2002, 363p.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HORGERN, Charles T.; SUNDEM, Gary L; STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. 12º Edição. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 560p.

HORNGREEN, Charles T. et. Al. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. Rio de Janeiro. LTC.2000.

HÜHNE, Leda Miranda (Org.). **Metodologia científica - cadernos de textos e técnicas**. 7.ed. Rio de Janeiro: Agir, 1999.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3.ed. ver. Ampl. São Paulo: Atlas, 1991.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 518 p.

LYNCH, Robert Porter. **Alianças de negócios: uma arma secreta e oculta para vantagens competitivas**. Sao Paulo : Makron, 1994. xxv, 451p, il. Tradução de: Business alliances guide : the hidden competitive weapon.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9º Edição. São Paulo: Atlas, 2003. 370p.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos: planejamento e gestão na economia globalizada**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.384 p.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústria e da concorrência**. 2. ed. Rio de Janeiro : Campus, 1989. 362p.

ROESCH, Sylvia; BECKER, Grace Vieira; MELLO, Maria Ivone de. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**.2. ed. São Paulo : Atlas, 1999. 301p.

SÁ, Antônio L. de. **Custos e administração de materiais**. Rio de Janeiro: Editora Tecnoprint, 1985. 129p.

SWAIN, Monte R.; ALBERCHT, W. Steve; STICE, James D.; STICE, Earl K. **Management Accounting**. 3º Edição. Thomson South-Western, 2005.