

## GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO

### **Célio Pedro Wolfarth.**

Professor de Metodologia de Custos na UNISINOS.

Pró-Reitor de Administração da UNISINOS.

Membro Fundador e Secretário da ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS.

### **Resumo**

*O presente trabalho procura mostrar a realidade do controle de gestão através dos custos, da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS. A UNISINOS é uma universidade privada localizada no município de São Leopoldo no Rio Grande do Sul - Brasil, fundada e mantida pelos padres jesuítas. Mantém atualmente 42 cursos (Carreiras) de graduação, e diversos cursos de pós-graduação lato e estrito sensu, freqüentados por cerca de 22.000 alunos.*

*Como instituição privada, tem um compromisso com a sociedade que deve ser manifestado através da transparência da sua gestão econômico-financeira, fundamentada num controle eficiente e profissional dos recursos que gera, oriundos das mensalidades que são cobradas dos alunos que freqüentam seus cursos. Entendemos que nossos alunos têm o direito de saber onde esses recursos são aplicados e como são aplicados. Nesse sentido, implantamos um sistema de controle estratégico dos custos visando identificar e rastrear as atividades que consomem recursos, analisando se essas atividades agregam valor às disciplinas e por consequência aos cursos que são ofertados.*

*Inicialmente, houve muitas resistências dos consumidores de recursos em identificar seus gastos com as atividades desenvolvidas. Entretanto, essas resistências foram diminuindo na medida que foram se conscientizando da importância desses controles para sobrevivência da instituição e a manutenção dos seus empregos.*

*Nosso sistema de controle gerencial está fundamentado no sistema contábil, cujas contas de resultado, estão relacionadas a esse sistema, o que pode ser observado nas cópias das transparências que integram esse trabalho.*

*Pretendemos com este trabalho, prestar nossa contribuição ao IV CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS e ao II CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, divulgando-o aos participantes, dos quais aguardamos críticas e sugestões.*

### **1. Introdução**

Durante muito tempo, as instituições de ensino privadas não tinham muita preocupação com a gestão dos seus custos, pois a procura pelos seus cursos era muito grande, o que permitia que os custos eram absorvidos facilmente pelas receitas provenientes das mensalidades. Com o surgimento de novas instituições, principalmente no Rio Grande do Sul, e com a globalização da economia, o que fez com que os alunos dessas Instituições passassem a ser mais exigentes com os serviços que lhes são oferecidos, tanto pela infraestrutura - atividades-meio, como pelo professor em sala de aula - atividades-fim. Isso fez com que nossa instituição tomasse uma posição clara frente a esses novos tempos, instituindo um plano estratégico, onde foram definidos claramente nossa missão e credos, e os objetivos estratégicos até o ano 2.003, assim como as estratégias para atingir esses objetivos.

Para concretizar e gerenciar os objetivos estratégicos, foi instituída a gestão estratégica dos custos, com a definição das atividades que devem ser desenvolvidas para atingir os pressupostos da nossa missão, assim como o desenvolvimento das atividades operacionais no dia a dia da instituição. Nesse sentido, foi implantado um novo sistema de contabilidade que proporcionasse além da escrituração convencional, o controle estratégico

de todos os gastos da instituição nos seguintes níveis: áreas de responsabilidade, centros de custo e/ou resultado e atividades.

Cada conta de resultado está obrigatoriamente vinculada a uma estrutura composta por todos os centros de custo e/ou resultado, e estes por sua vez, estão relacionados hierarquicamente às áreas de responsabilidade e atividades. Isso nos permite obter controles de acordo com as necessidades e exigências para cada caso. Nesse sentido, o código de uma área de responsabilidade pode ser, por exemplo: 1.500, os centros de custo e/ou resultado subordinados a essa área, devem começar com 1.501, 1502, 1503..... . As atividades serão desenvolvidas dentro de cada centro, devendo ser codificadas, com as iniciais do centro e mais algum código alfa. Exemplo: 1501ABC. Nesse caso, será possível extrair um relatório com todos os gastos realizados pela atividade 1501ABC, assim como será possível, se for necessário, extrair um relatório com todos os gastos realizados pelo centro 1501. O código da área de responsabilidade 1.500 tem subordinado a ele todos os centros e atividades correspondentes, o que nos permite instituir o controle do orçamento autorizado para essa área, isto é, todos os gastos previstos para os centros e atividades ali localizados. A gerência de uma área de responsabilidade deve ser exercida obrigatoriamente por pessoa com poderes decisórios.

### **Contabilidade de Gestão**

A contabilidade de gestão pressupõe a vinculação obrigatória de todas as contas de gastos da instituição com os dois grandes grupos de atividades-meio e fim. Essas atividades por sua vez, estão relacionadas com áreas de responsabilidade, cujos gestores controlam os centros de custos, onde são desenvolvidas as atividades propriamente ditas.

A seguir, vamos fazer uma rápida análise dos cinco grandes grupos de contas que compõe a estrutura contábil onde são registrados os gastos da Instituição.

### **Gastos Com Pessoal**

Neste grupo são registrados todos os gastos relativos ao pessoal docente e administrativo com os respectivos encargos sociais, bem como os benefícios oferecidos pela universidade. Esse grupo representa cerca de 67% dos gastos.

### **Gastos Com Materiais**

Neste grupo são registrados os gastos com materiais, divididos em diversos sub-grupos: Insumos, materiais de pesquisa, materiais de expediente, materiais didáticos, materiais de limpeza, materiais de segurança, materiais para obras, etc. O objetivo é controlar os diversos tipos de materiais consumidos pelas atividades desenvolvidas. Esses gastos representam cerca de 7% do total.

### **Gastos Com Terceiros**

Os gastos com terceiros são decorrentes de serviços prestados por entidades e profissionais liberais, vinculados às atividades desenvolvidas. Por Exemplo: Os honorários de um professor visitante que ministra aulas no programa de Mestrado em História, são registrados na conta honorários docentes, atividade "Programa de Mestrado em História". Esses gastos representam cerca de 6% do total.

### **Gastos Com Utilidades e Patrimônio**

Este grupo se divide em dois subgrupos: Utilidades, onde são registrados os gastos com energia elétrica, água, comunicações, etc. Patrimônio, onde são registradas as amortizações das depreciações do ativo permanente, bem como os prêmios de seguro desse ativo. A participação desses gastos representa cerca de 15% do total.

### **Gastos Gerais**

Neste Grupo são registrados os gastos gerais da instituição não classificáveis nos grupos anteriores, como por exemplo: viagens e representação, transportes, assinatura de revistas e jornais, etc.. A participação desses gastos representa cerca de 5% do total.

### **3. Atividades-Meio**

Por atividades-meio, entendemos todas as atividades desenvolvidas pelos órgãos de administração superior, e geral da instituição, que de uma forma ou de outra, estão a serviço das atividades-fim, para que estas atinjam seus objetivos institucionais, que é o ensino, a pesquisa e a extensão. Cada órgão da administração superior e geral, corresponde a uma área de responsabilidade, que por sua vez está vinculada a um centro de custo, onde são desenvolvidas as atividades. Nesse sentido, o controle da gestão ocorre em diversos níveis, conforme as necessidades, ilustradas nas transparências.

### **4. Atividades-Fim**

Por atividades-fim, entendemos todas as atividades desenvolvidas pelos órgãos operacionais da instituição, compreendidos pelo vestibular e pelos sete centros de ensino, cujas atividades: ensino, pesquisa e extensão representam o objetivo final da instituição. Entendemos que o vestibular é uma atividade-fim, pois é o início da vida acadêmica do aluno na universidade.

O ensino é ministrado pelo professor que está vinculado a um departamento (centro de resultado), cuja disciplina pertence a um curso. Esse nível de controle nos permite saber o custo de cada disciplina e por consequência de cada curso. A pesquisa é realizada no departamento, sendo que cada projeto pode ser codificado no sentido de identificá-lo como uma atividade. Entretanto, sendo um projeto grande, pode ser dividido em subprojetos, e estes serem controlados como atividades. Assim como o ensino e a pesquisa ocorrem no departamento, o mesmo acontece com a extensão. Nesse sentido, cada projeto de extensão é controlado como uma atividade, levando-se em conta sempre o seu tamanho.

### **5. Apropriação dos Custos das Atividades-Meio nas Atividades-Fim**

Os Custos das atividades-meio, devem obrigatoriamente ser absorvidos pelas atividades-fim, pois estas geram as receitas que asseguram a sobrevivência da Instituição. Essa absorção ocorre numa relação direta de causa e efeito entre as atividades. A grande maioria das atividades-meio são facilmente identificáveis na relação causa e efeito, pois temos como princípio que uma atividade-meio só será mantida se for realmente necessária para atender as atividades-fim. Nesse sentido, torna-se fácil estabelecer critérios homogêneos de rateio e distribuição desses custos. Cabe salientar que mesmo ocorrendo o rateio, a base de dados de custos para análise e tomadas de decisão, não fica destruída. Os rateios são realizados através de contas não contábeis, que podem ou não ser agregadas a estrutura contábil. Ficando entretanto, vinculadas e disponíveis na estrutura da contabilidade

gerencial.

## **6. Relatórios de Acompanhamento**

A gestão estratégica de custos, obrigatoriamente, deve estar fundamentada num sistema de informações gerenciais, que permitem ao gestor tomar decisões no dia a dia, mas principalmente tomar decisões de caráter estratégico para a instituição. Nesse sentido, nosso trabalho apresenta dois relatórios simples, porém eficazes no auxílio ao gestor, dentre os inúmeros disponíveis. Um deles nos mostra o acompanhamento da gestão orçamentária por área de responsabilidade. O controle dos gastos deve ser dividido entre gastos controláveis e gastos orçados. Sobre os gastos controláveis, o gestor tem ação imediata no sentido estrito do controle. Já sobre os gastos orçados, essa ação não é tão imediata, pois normalmente dependem de política institucional, que muitas vezes está ligada à política estratégica da instituição. Nesse sentido, o gestor, individualmente, não pode ser responsabilizado por eventuais variações entre valores orçados e realizados.

Temos ainda, em anexo, um modelo de relatório de gestão de custos de uma atividade. Esse relatório tem como objetivo principal nos mostrar o montante dos gastos incorridos numa atividade, nos mostrando através da análise vertical a composição do mês, bem como o acumulado até o mês. Trata-se de um relatório muito útil no auxílio ao processo de tomada de decisão.

## **7. Conclusões**

A gestão estratégica dos custos é sem dúvida, uma ferramenta poderosa para as instituições tornar o processo decisório transparente e participativo. Em uma instituição de ensino, esse é um processo ainda mais delicado, pois a comunidade universitária por si só, têm um espírito crítico altamente desenvolvido, nesse sentido, esse trabalho acabou se tornando um grande aliado não só da instituição, mas principalmente de todos aqueles que querem e esperam uma gestão transparente.

Esse trabalho é uma pequena amostra da complexidade que é instituir um controle eficaz dos custos numa instituição de ensino, onde as necessidades são sempre ilimitadas, porém os recursos, como em todas as instituições, são limitados. Nesse sentido, foi possível estabelecer parâmetros claros aos gestores, para se orientar visando sempre atingir os objetivos institucionais.

## **Bibliografia**

NAKAGAWA, Masayuki. Custeio Baseado em Atividades. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1994. 94p.  
MARTINS, Elizeu. Contabilidade de Custos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1990. 191p.