

CUSTEIO POR ABSORÇÃO COM DEPARTAMENTALIZAÇÃO: IMPLEMENTAÇÃO EM UM INSTITUTO TÉCNICO DE ENSINO

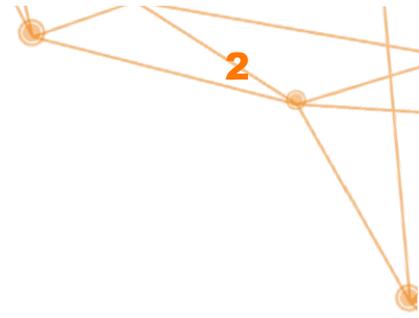
Jéssica Maria Damião de Arruda Câmara¹
Mariana Rodrigues Almeida²

RESUMO: A adoção de um sistema de custeio não deve ser exclusividade de organizações privadas. O seu uso por órgãos públicos se faz relevante, uma vez que pode demonstrar como investimentos são destinados e também garantir a melhoria da gestão. Nesse contexto, a aplicação de um sistema de custeio é de fundamental importância para dar suporte à tomada de decisão. Nesse sentido, o presente artigo tem como objetivo propor a adoção de um método de custeio para um instituto de ensino técnico, com o propósito de determinar o custo mensal de um aluno por curso durante cinco meses de 2019. Para isso, foi utilizado o método denominado Custeio por Absorção com Departamentalização, foram coletadas informações em sistemas financeiros do governo e do próprio instituto. Desta maneira, em relação à metodologia utilizada, este trabalho é caracterizado como uma pesquisa aplicada, com abordagem combinada, ou seja, qualitativa-quantitativa, com objetivo exploratório, utilizando-se do método de estudo de caso. Como resultado, foi possível obter o custo unitário do aluno por curso por mês, mostrando a aplicabilidade do método de custeio no contexto em estudo e, também, permitindo a maior transparência da aplicação dos recursos públicos. Como conclusão, observou-se que, apesar de o órgão não adotar um sistema de custeio, as ações gerenciais adotadas nos meses estudados pouco impactaram os custos, uma vez que o custo unitário sofreu pouca oscilação nos períodos analisados.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade de custos; Custeio por Absorção com Departamentalização; Gestão pública; Instituto de ensino.

¹ Instituto Federal do Rio Grande do Norte

² Universidade Federal do Rio Grande do Norte



1 INTRODUÇÃO

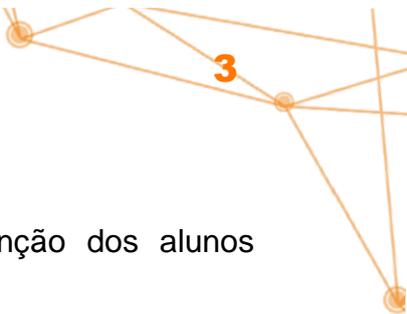
As instituições de ensino público, de modo mais específico para o ensino técnico, buscam preencher as lacunas existentes na economia local, tais como o desemprego por falta de mão de obra qualificada, através do ensino, da pesquisa e da extensão. Assim, sua atuação, também no interior dos estados, além de garantir a educação para milhares de jovens, permite o desenvolvimento local e regional de onde as instituições estão inseridas (GOMES, 2017).

Entretanto, apesar da importância do ensino, em períodos de crise econômica, há a necessidade de redução dos gastos e/ou congelamento dos recursos federais enviados. Isso vem por provocar intensos debates sobre quais despesas devem ser mantidas e quais os gastos podem ser reduzidos e/ou extintos (CONJUR, 2015). E, nesse contexto, cabe ao setor público assegurar uma melhor transparência, planejamento e identificação de metas e custos, a fim de controlar as despesas institucionais.

Essa situação fortalece a necessidade de um acompanhamento gerencial mais acurado, com foco no controle de custos e na otimização da gestão dos recursos (BATISTA et al., 2017). Assim, para que isso seja possível, a adoção de um método de custeio possibilita que a organização tenha um maior controle sobre seus gastos e, conseqüentemente, garante uma maior capacidade de administrar os recursos financeiros de forma efetiva, por meio da geração de informações que auxiliem o planejamento das ações (ADAMU; OLOTU, 2009; MACHADO et al, 2015; SILVA et al., 2016; TOMAZI; HENRIQUE; 2016).

Além de garantir conhecimento e subsídio para a implementação de ações que otimizem a alocação de recursos, o sistema de custeio também pode mostrar como os recursos são destinados nessas instituições (FIORIOILLI; MÜLLER, 2013; BATISTA et al., 2017; VELAZQUEZ; SCHMELING, 2018). Isso irá permitir que a administração pública utilize técnicas e ferramentas na busca de estratégias que assegurem uma prestação de serviço de qualidade, e, conseqüentemente, atenda os anseios da





sociedade quanto à eficácia do investimento realizado em função dos alunos (QUEIROZ; QUEIROZ; HÉKIS, 2011; PALUDO, 2013).

Com isso, para que as instituições de ensino pública possam analisar como os gastos estão sendo alocados, faz-se importante uma gestão de custos efetiva. Desta maneira, esse artigo tem por objetivo propor um método de custeio a ser adotado por uma instituição pública de ensino técnico localizada no Rio Grande do Norte, além de determinar os custos unitários mensais dos alunos de cada curso do referido instituto.

2 GESTÃO PÚBLICA E DETERMINAÇÃO DOS CUSTOS NO SERVIÇO PÚBLICO

A administração pública gerencial opera de modo diferente da administração gerencial de empresas. Enquanto nas empresas as decisões estão orientadas para o interesse dos acionistas e a maximização do lucro, a administração pública almeja que o interesse coletivo seja atendido (FERNANDES, 2016). Deste modo, não basta que o servidor público desempenhe seu papel dentro da legalidade, a função administrativa exige que resultados positivos sejam obtidos, através da satisfação e atendimento das necessidades da coletividade (NASCIMENTO, 2010).

Isso indica que a administração deve prezar pelo princípio da eficiência e busca da constante qualidade. Em instituições de ensino, esse processo não é diferente, pelo contrário. Elas demandam uma gestão financeira que auxilie na visualização das atividades, de modo que o resultado final seja positivo (QUEIROZ; QUEIROZ; HÉKIS, 2011). Assim, para que o recurso público seja utilizado de modo eficiente, é preciso um aumento da produtividade e redução do desperdício de dinheiro.

Em suma, além da eficácia de suas atividades, os órgãos públicos devem prezar pela economicidade dos recursos. Ele deve obter o maior grau de atendimento aos interesses públicos, utilizando a menor quantidade de recursos, ou seja, obter o maior custo-benefício. Assim, devem ser procuradas outras formas de garantir a satisfação pública, quando as ações forem excessivamente onerosas (FERNANDES, 2016).

Para que esses princípios sejam cumpridos, há a necessidade de apurar os custos dos serviços, assim como exposto na Lei Ordinária nº 4.320/1964, no Decreto-Lei 200/1967 e na Lei Complementar nº 101/2000. Entretanto, apesar da obrigatoriedade, a mensuração dos custos no setor público enfrenta dificuldades por dois principais motivos. O primeiro remete à falta de sistemas informatizados adequados e o segundo está relacionado a inexistência de regras punitivas para o descumprimento das normas sobre o assunto (MONTEIRO; PINHO, 2017).

Com o objetivo de sanar o problema concernente à falta de sistemas adequados à gestão financeira e de custos, o Governo Federal criou, em 2011, o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC). Esse sistema extrai dados do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) para subsidiar decisões governamentais no que se refere à alocação mais eficiente do gasto público (STN, 2019). Entretanto, o SIC não adota nenhum método de custeio, o que não permite a alocação correta dos custos e nem gera informações que garantam aos gestores decisões eficientes sobre a otimização dos recursos (BATISTA, 2017).

Com isso, o Estado desconhece quais atividades agregam valor às ações do governo, onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos (ALONSO, 1999). Para que essa situação seja revertida e também seja garantido um sistema de suporte a tomada de decisão, faz-se necessário que a administração pública obtenha uma informação gerencial mais adequada. Ou seja, é preciso que o seu modelo atual de gestão também abra espaço para o conhecimento dos custos (COELHO, 2011; SILVA et al., 2016).

3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos pode ser definida como um método ordenado que determina os custos de operação de um negócio, utilizando como base os princípios da contabilidade geral. Ela utiliza os dados contábeis e financeiros para constituir os custos da produção e/ou distribuição, podendo ser aplicada para produtos fabricados,

serviços prestados e até funções dentro de um negócio. Com isso, a contabilidade de custos permite que a operação se desenvolva de maneira racional, hábil e lucrativa (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Desta maneira, a contabilidade de custos passou a funcionar como um fornecedor para a gerência de informações mais detalhadas sobre os processos. Por sua vez, essas informações passaram a ser extremamente úteis a níveis gerenciais, pois é capaz de identificar, coletar, mensurar, classificar e relatar dados que permitem determinar o custo do produto ou serviço. Esses dados, por sua vez, são importantes para o planejamento, controle e subsídio na tomada de decisões (HANSEN; MOWEN, 2010; HASAN, 2015; NASCIMENTO; CORRÊA, 2018).

Existem vários métodos eficientes para a apuração dos custos e eles podem ser utilizados por todo o tipo de organização, seja ela pública ou privada (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012). Além disso, o custeio funciona como uma ferramenta, permitindo que a empresa possa determinar o valor dos objetos de custeio, melhorar processos produtivos, reduzir custos e eliminar desperdícios (AZEVEDO et al, 2016).

O método de custeio deve ser definido conforme a as características da organização, pois somente assim será escolhido o método que mais se adéqua com a realidade da mesma (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012). Os principais sistemas de custeio são: por Absorção, Variável (ou Direto) e por Atividades (ABC).

3.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Dentre os sistemas disponíveis, o custeio por absorção foi desenvolvido a partir da aplicação dos conceitos básicos da contabilidade clássica. Seu método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação serão distribuídos aos produtos feitos, sejam eles custos diretos ou indiretos (MARTINS, 2003; BENJAMI; MUTHAIYAH; MARATHAMUTHU, 2009).

Os custos diretos não apresentam dificuldades na sua alocação, uma vez que podem ser associados ao objeto de custeio de forma direta. Entretanto, os custos indiretos não são associados de forma objetiva ao produto, necessitando a utilização de métodos de alocação subjetivos (RODRIGUES, 2012). Esse processo de distribuição dos custos indiretos é comumente denominado rateio, sendo também utilizada a denominação apropriação de custos indiretos, e, para sua utilização, pressupõe-se que exista uma relação de proporcionalidade entre os custos indiretos e o objeto de custeio (PADOVEZE, 2003; FERREIRA, 2007).

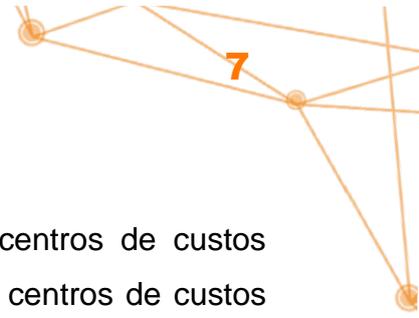
Esse processo de alocação dos custos ainda pode ser executado de duas maneiras pela empresa. Na primeira, os custos diretos são alocados de acordo com a sua efetiva utilização e os custos indiretos são rateados seguindo uma base de proporcionalidade, como: unidades produzidas, horas de mão de obra direta e horas-máquina. Já na segunda maneira, a empresa é dividida em departamentos e os custos indiretos são rateados segundo essa divisão. Posteriormente, os custos dos departamentos que não tem atuação direta sobre os bens/serviços são transferidos para outros departamentos e, por fim, os departamentos produtivos transferem seus custos aos bens ou serviços, por meio de rateios. Os custos diretos são alocados de acordo com a sua utilização, assim como na primeira maneira (MARTINS, 2003).

3.2 CUSTEIO POR ABSORÇÃO COM DEPARTAMENTALIZAÇÃO

A adoção do método por departamentalização tem por objetivo aumentar a eficiência de controle de custos das organizações. Quando os custos são apurados primeiramente nos níveis departamentais, é possível, além de atribuir custo ao objeto de custeio, também relatar o desempenho de diversos departamentos (SILVA; POLICÁRIO; DEORCE, 2017).

Desta maneira, no método do custeio por absorção com departamentalização, o rateio ocorre por meio de centros de custos, que na maioria das vezes é representado por um departamento ou a agregação de mais de um departamento. Sua implementação consiste na identificação desses centros de custos e a distribuição dos

Iberoamerican Journal of Industrial Engineering, Florianópolis-SC, Brasil, V.14, N.28, P.01-29, 2022.



custos para estes, com posterior apropriação dos custos dos centros de custos auxiliares, que não participam diretamente da produção, para os centros de custos produtivos (RODRIGUES, 2012).

Com isso, a departamentalização permite uma maior racionalização do método de rateio, uma vez que torna esse procedimento mais objetivo, pois os custos são inicialmente atribuídos a departamentos para depois serem rateados na produção. Além disso, essa metodologia facilita a identificação dos custos incorridos, permitindo a melhor apuração e contabilização de custos (MEURER, 2009).

4 METODOLOGIA

A pesquisa se classifica como aplicada, do ponto de vista da sua natureza, uma vez que possui uma finalidade prática. Além disso, também pode ser classificada como exploratória, quanto ao objetivo da pesquisa, já que procura determinar o custo unitário mensal do aluno de cada curso, assim, há uma necessidade de uma maior familiaridade entre o pesquisador e o tema para construir hipóteses e determinar os procedimentos a serem adotados (GIL, 2008). Desta maneira, a pesquisa propõe um enfoque para a atribuição de custos da instituição de ensino analisada, que não utiliza nenhuma metodologia para mensurar os custos de cada aluno.

No que se refere à abordagem da pesquisa, por envolver a interpretação de dados e fatos, o que garantiu uma essa interação entre métodos quantitativos e qualitativos, pode-se classificar esse estudo como combinatório (RODRIGUES, 2006). Quanto ao procedimento da pesquisa, foi efetuado um estudo de caso, uma vez que buscou-se realizar um estudo intensificado de um objeto, aprofundando o conhecimento sobre ele (YIN, 2001; GRESSLER, 2004).

Os procedimentos adotados nessa pesquisa podem ser divididos em cinco fases: desenvolvimento teórico, definição do escopo do estudo, coleta de dados, aplicação do método de custeio e análise dos resultados.



A primeira fase, desenvolvimento teórico, consistiu no levantamento bibliográfico através de consultas para aprofundamento do conhecimento acerca dos métodos de custeio e conjuntura dos gastos públicos. A segunda fase teve como objetivo a definição do escopo da pesquisa, que consistiu na definição do objeto de custeio e do método de custeio a ser adotado. Essa etapa tomou como base as necessidades da instituição e as características, vantagens e desvantagens de cada método.

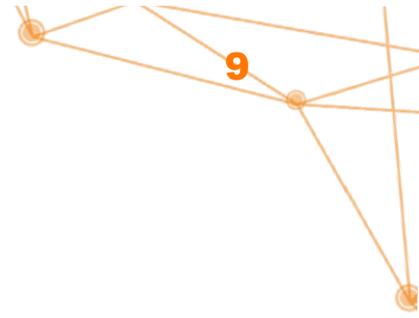
A coleta de dados foi realizada através da análise documental e levantamento de dados por meio de páginas eletrônicas e sistemas de gestão. Na quarta etapa, foi aplicado o método de custeio para cinco meses do ano de 2019, o que permitiu a obtenção do custo unitário em questão e a posterior análise dos resultados.

5 RESULTADOS E DISCUSSÕES

5.1 OBJETO DE CUSTEIO

Ao realizar o levantamento de dados sobre a quantidade de alunos matriculados na instituição estudada, chegou-se a um número total de 882 alunos matriculados no primeiro semestre de 2019, os quais estão distribuídos entre o ensino subsequente, integrado e superior tecnológico. De forma mais detalhada, verificou-se que ensino integrado fornece a formação em edificações, informática e logística, além disso, também há os cursos superiores de graduação tecnológica em logística e rede de computadores, como também o técnico subsequente em edificações, o qual não inclui a formação no ensino médio.

De acordo com os dados do quantitativo de discentes, observou-se que os alunos estão distribuídos de forma equilibrada entre os cursos, não havendo destaque para nenhuma formação. Diante deste motivo, juntamente com o fato de que a mão-de-obra direta (professores) para o integrado e o subsequente ou superior, obedecendo a mesma área de formação, é majoritariamente a mesma, decidiu-se tomar como objeto de custeio os seis tipos de formação.



5.2 MÉTODO DE CUSTEIO

Após análise das necessidades da instituição e compreensão da sua estrutura organizacional, foi realizada a escolha do custeio por absorção com departamentalização como método a ser adotado nesta pesquisa. Essa opção foi feita devido à uma série de fatores. O primeiro está relacionado ao fato do custeio por absorção está de acordo com Princípios Fundamentais da Contabilidade e as leis tributárias, uma vez que instituições do setor público obedecem ao princípio da legalidade e todas as suas ações devem ser em virtude da lei. Além disso, esse método é menos custoso que os demais, com isso, não será exigido um grande dispêndio de mão-de-obra para a sua aplicação pela organização no futuro.

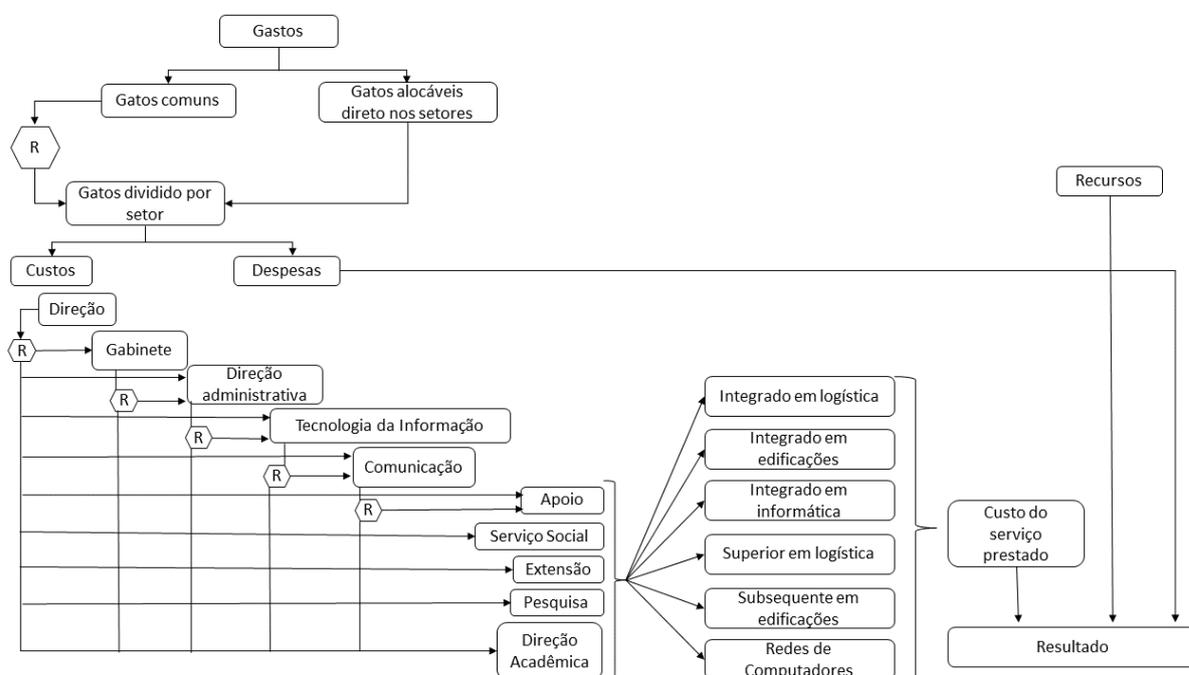
Outros fatores também podem ser citados para a escolha do custeio por absorção, um deles é o fato de considerar o total dos custos para a apuração dos objetos de custeio. Isso é importante, uma vez que o objetivo desse estudo não é elaborar a margem de contribuição ou preço, por se tratar de uma organização sem fins lucrativos. O uso do custeio com departamentalização também aproveita a estrutura organizacional do instituto e facilita o rateio dos custos, pelo fato de propiciar uma distribuição mais racional dos custos indiretos (MARTINS, 2003). Por fim, ainda pode-se citar o fato de uma grande proporção dos custos da organização serem custos fixos, principalmente relacionada à mão de obra, isso faz com que a abordagem do custeio variável perca sua relevância (MIRANDA et al., 2007).

De modo geral, o fluxo de custeio por absorção com departamentalização apresenta seis passos básicos no critério: 1) separação entre custos e despesas; 2) apropriação dos custos diretos diretamente ao produto/serviço; 3) apropriação dos custos indiretos aos departamentos; 4) rateio dos custos indiretos comuns aos departamentos; 5) escolha da sequência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e distribuição aos demais departamentos e 6) atribuição dos custos indiretos dos departamentos de produção aos produtos, de acordo com o critério escolhido.



Com isso em vista, o fluxo de custeio deste trabalho obedeceu aos passos mostrados na Figura 01, os quais se assemelham com aqueles anteriormente citados. A diferença reside na separação dos gastos entre os departamentos antes de realizar a separação entre custos e despesas. Essa alteração dos passos configura-se necessária, devido à dificuldade de separar os gastos em custos e despesas sem sua anterior apropriação aos centros de custos.

Figura 1: Passos de aplicação do método de custeio adotado.



Fonte: Elaborado pelo autor.

O esquema mostrado na Figura 01 já determina a sequência de rateio dos custos acumulados nos departamentos. Nesse processo, apenas o departamento de recursos humanos teve todos os seus gastos considerados como despesas, em virtude das suas atribuições.

5.3 APURAÇÃO DOS CUSTOS

Para o desenvolvimento dessa pesquisa, foi realizada a coleta de dados através de entrevista com o coordenador de finanças do órgão, que permitiu a análise de documentos, e também através dos sistemas de gestão tanto do instituto quanto do governo federal. Com isso, o resumo dos gastos pode ser encontrado na Tabela 1. Vale salientar que alguns dos gastos já são alocados diretamente em alguns setores, os demais precisam de rateios para poderem ter seus gastos direcionados.

Tabela 1: Gastos mensais do período de fevereiro a junho de 2019.

Gasto	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Setor demandante
Auxílio participação em evento	R\$ -	R\$ 6.595,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	Direção Acadêmica
Emissão de diárias (DIAD)	R\$ 10.000,00	R\$ 380,04	R\$ -	R\$ 356,25	R\$ -	Direção Administrativa
Bolsa (Tutoria)	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 5.400,00	R\$ 5.400,00	Direção Acadêmica
Bolsa (Incubadora)	R\$ -	R\$ 1.500,00	R\$ 1.500,00	R\$ 1.500,00	R\$ 1.500,00	Direção Acadêmica
Pesquisa	R\$ -	R\$ 2.100,00	R\$ 2.100,00	R\$ 2.100,00	R\$ 2.100,00	Direção Acadêmica
Capacitação	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.990,00	R\$ -	R\$ -	Direção Administrativa
Combustível	R\$ 3.658,75	R\$ 3.297,12	R\$ 2.987,95	R\$ 3.367,98	R\$ 1.800,00	Direção Adm. e Acad.
Manutenção ar condicionado	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 2.850,00	Direção Administrativa
Lanche estudantes	R\$ 2.428,15	R\$ 4.285,33	R\$ 6.547,54	R\$ 7.014,82	R\$ 5.182,66	Serviço Social
Impressão	R\$ 2.540,00	Geral				
Seguro de vida	R\$ 490,60	R\$ 499,40	R\$ 483,45	R\$ 482,35	R\$ 464,75	Extensão
Energia	R\$ 17.415,11	R\$ 25.867,77	R\$ 30.542,12	R\$ 28.203,66	R\$ 24.109,54	Geral
Limpeza	R\$ 30.176,98	Geral				
Piscina	R\$ 3.511,54	Direção Acadêmica				
Motorista	R\$ 5.130,61	R\$ 5.043,15	R\$ 4.932,36	R\$ 4.932,36	R\$ 5.153,94	Direção Adm. e Acad.
Saúde bucal	R\$ 2.576,08	Serviço Social				
Manutenção predial	R\$ 17.367,65	R\$ 18.565,14	R\$ 18.565,14	R\$ 18.565,14	R\$ 18.565,14	Geral
Almoço	R\$ 17.545,92	R\$ 22.276,80	R\$ 29.575,44	R\$ 27.955,20	R\$ 27.256,32	Serviço Social
Manutenção veicular	R\$ 4.410,00	R\$ 3.325,37	R\$ 1.702,00	R\$ 8.799,47	R\$ 3.639,67	Direção Adm. e Acad.
Publicação Oficial	R\$ 1.784,16	R\$ 3.931,76	R\$ 792,96	R\$ 1.024,24	R\$ 495,60	Recursos Humanos
Segurança	R\$ 19.210,00	Geral				
Material de consumo	R\$ 18.879,11	R\$ 1.663,00	R\$ 15.441,21	R\$ 7.494,39	R\$ 5.618,21	Geral
Depreciação	R\$ 50.794,92	R\$ 50.793,33	R\$ 50.789,05	R\$ 51.012,48	R\$ 51.039,22	Geral
Mão de Obra	R\$ 1.010.721,36	Geral				
TOTAL	R\$ 1.218.640,94	R\$ 1.218.859,17	R\$ 1.236.685,18	R\$ 1.236.944,30	R\$ 1.223.911,01	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Deve-se salientar que a organização não possui gastos com água, pois toda ela é fornecida de um poço de propriedade da organização. Os custos com a mão de obra estão alocados por departamento, como mostrado na Tabela 2.

Tabela 2: Custo de mão de obra alocada por setor.

SETOR	QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS	SALÁRIO
Direção	3	R\$ 24.540,01
Gabinete	1	R\$ 4.973,54
Recursos humanos	3	R\$ 11.458,19
Serviço Social	8	R\$ 48.667,92
Comunicação	1	R\$ 2.826,14
Direção Acadêmica	72	R\$ 783.097,83
Apoio	7	R\$ 26.238,14
Pesquisa	3	R\$ 26.775,67
Extensão	3	R\$ 22.183,35
Tecnologia da Informação	4	R\$ 9.262,47
Direção Administrativa	11	R\$ 50.698,10
TOTAL	116	R\$ 1.010.721,36

Fonte: Elaborado pelo autor

Os gastos que não foram alocados diretamente aos departamentos foram rateados segundo critérios próprios. Os gastos de limpeza e segurança foram rateados segundo a área ocupada de cada setor, como mostra na Tabela 3, de acordo com a planta baixa da organização. As tabelas a seguir, que mostram os rateios, apenas apresentam os gastos do mês de fevereiro, mas o mesmo procedimento foi adotado para os demais meses.

O rateio da depreciação e manutenção foi feito pelo valor de ativos, como mostrado na Tabela 4. Essa informação foi obtida com o coordenador financeiro, que possui acesso aos ativos de cada setor.

Tabela 3: Rateio dos gastos com limpeza e segurança.

SETOR	ÁREA	PORCENTAGEM	LIMPEZA	SEGURANÇA
Direção	1463,35	26,83%	R\$ 8.097,55	R\$ 5.154,72
Gabinete	54,38	1,00%	R\$ 300,92	R\$ 191,56
Recursos Humanos	34,22	0,63%	R\$ 189,36	R\$ 120,54
Serviço Social	460,72	8,45%	R\$ 2.549,43	R\$ 1.622,91
Comunicação	15,46	0,28%	R\$ 85,55	R\$ 54,46
Direção Acadêmica	3121,26	57,23%	R\$ 17.271,70	R\$ 10.994,79
Apoio	27,06	0,50%	R\$ 149,74	R\$ 95,32
Pesquisa	16,925	0,31%	R\$ 93,66	R\$ 59,62
Extensão	16,925	0,31%	R\$ 93,66	R\$ 59,62
Tecnologia da Informação	18,43	0,34%	R\$ 101,98	R\$ 64,92
Direção Administrativa	224,71	4,12%	R\$ 1.243,45	R\$ 791,55
TOTAL	5453,44	100%	R\$ 30.176,98	R\$ 19.210,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 4: Rateio dos gastos com depreciação e manutenção.

SETOR	VALOR DE ATIVOS	PORCENTAGEM	DEPRECIÇÃO	MANUTENÇÃO
Direção	R\$ 4.393,84	0,28%	R\$ 144,40	R\$ 49,37
Gabinete	R\$ 16.439,54	1,06%	R\$ 540,26	R\$ 184,72
Recursos Humanos	R\$ 20.373,24	1,32%	R\$ 669,53	R\$ 228,93
Serviço Social	R\$ 186.651,00	12,08%	R\$ 6.133,99	R\$ 2.097,32
Comunicação	R\$ 3.875,25	0,25%	R\$ 127,35	R\$ 43,54
Direção Acadêmica	R\$ 408.939,00	26,46%	R\$ 13.439,13	R\$ 4.595,07
Apoio	R\$ 297.286,00	19,23%	R\$ 9.769,83	R\$ 3.340,47
Pesquisa	R\$ 19.121,10	1,24%	R\$ 628,38	R\$ 214,86
Extensão	R\$ 23.988,30	1,55%	R\$ 788,34	R\$ 269,55
Tecnologia da Informação	R\$ 554.080,50	35,85%	R\$ 18.208,97	R\$ 6.225,96
Direção Administrativa	R\$ 10.489,80	0,68%	R\$ 344,73	R\$ 117,87
TOTAL	R\$ 1.545.637,57	100,00%	R\$ 50.794,92	R\$ 17.367,65

Fonte: Elaborado pelo autor.

O rateio dos custos com impressão e com material de consumo foi feito a partir do número de funcionários em cada setor, como mostrado na Tabela 5.

Tabela 5: Rateio dos gastos com impressão e material de consumo.

SETOR	QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS	PORCENTAGEM	IMPRESSÃO	MATERIAL DE CONSUMO
Direção	3	2,59%	R\$ 65,69	R\$ 488,25
Gabinete	1	0,86%	R\$ 21,90	R\$ 162,75
Recursos Humanos	3	2,59%	R\$ 65,69	R\$ 488,25
Serviço Social	8	6,90%	R\$ 175,17	R\$ 1.302,01
Comunicação	1	0,86%	R\$ 21,90	R\$ 162,75
Direção acadêmica	72	62,08%	R\$ 1.576,55	R\$ 11.718,06
Apoio	7	6,03%	R\$ 153,28	R\$ 1.139,26
Pesquisa	3	2,59%	R\$ 65,69	R\$ 488,25
Extensão	3	2,59%	R\$ 65,69	R\$ 488,25
Tecnologia da Informação	4	3,45%	R\$ 87,59	R\$ 651,00
Direção administrativa	11	9,48%	R\$ 240,86	R\$ 1.790,25
TOTAL	116	100,00%	R\$ 2.540,00	R\$ 18.879,11

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para o gasto com a energia, foi feito um rateio misto, no qual foi levado em consideração a área ocupada de cada setor e a quantidade de horas trabalhadas por dia em cada um deles. Os valores obtidos pelo rateio estão na Tabela 6.

Tabela 6: Rateio do gasto com energia.

SETOR	ÁREA	HORA	ÁREA X HORA	PORCENTAGEM	ENERGIA
Direção	1463,35	8	11.706,8	17,37%	R\$ 3.024,64
Gabinete	54,38	8	435,04	0,65%	R\$ 112,40
Recursos Humanos	34,22	8	273,76	0,41%	R\$ 70,73
Serviço Social	460,72	10	4.607,2	6,84%	R\$ 1.190,34
Comunicação	15,46	8	123,68	0,18%	R\$ 31,95
Direção Acadêmica	3121,26	15	46.818,9	69,46%	R\$ 12.096,40
Apoio	27,06	12	324,72	0,48%	R\$ 83,90
Pesquisa	16,925	8	135,4	0,20%	R\$ 34,98
Extensão	16,925	8	135,4	0,20%	R\$ 34,98
Tecnologia da Informação	18,43	8	147,44	0,22%	R\$ 38,09
Direção Administrativa	224,71	12	2.696,52	4,00%	R\$ 696,69
TOTAL	5.453,44	105	67.404,86	100,00%	R\$ 17.415,11

Fonte: Elaborado pelo autor.

Por fim, foi rateado os custos com o motorista, a manutenção veicular e combustível. Em entrevista com o gestor de frotas, que é responsável por autorizar todas as viagens, ele informou que cerca de 80% destas são destinadas à assuntos estudantis, como viagens de campo e participação de eventos. As demais viagens são relacionadas à assuntos administrativos, como viagens a reitoria para reuniões. Assim, decidiu-se locar 80% desses custos a direção acadêmica e 20% para direção administrativa, como mostrado na Tabela 7.

Tabela 7: Rateio dos gastos com motorista, combustível e manutenção veicular.

SETOR	PORCENTAGEM	MOTORISTA	COMBUSTÍVEL	MANUTENÇÃO VEICULAR
Direção Administrativa	20%	R\$ 1.026,12	R\$ 731,75	R\$ 882,00
Direção Acadêmica	80%	R\$ 4.104,49	R\$ 2.927,00	R\$ 3.528,00
TOTAL	100%	R\$ 5.130,61	R\$ 3.658,75	R\$ 4.410,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Finalizado os rateios entre os departamentos, foi feito a soma total dos gastos de cada setor, como mostrado na Tabela 8. Deve-se salientar, que nesses gastos não estão incluídos os custos com a mão-de-obra direta, pois esta pode ser alocada diretamente ao objeto de custeio.

Tabela 8: Gastos por departamento.

SETOR	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho
Direção	R\$ 41.564,62	R\$ 42.590,83	R\$ 43.758,98	R\$ 43.147,96	R\$ 42.388,45
Gabinete	R\$ 6.488,04	R\$ 6.406,90	R\$ 6.555,80	R\$ 6.474,58	R\$ 6.432,27
Recursos Humanos	R\$ 15.075,38	R\$ 6.827,83	R\$ 14.064,29	R\$ 14.083,50	R\$ 13.490,06
Serviço Social	R\$ 86.289,23	R\$ 92.412,14	R\$ 103.242,19	R\$ 101.408,32	R\$ 98.471,28
Comunicação	R\$ 3.353,65	R\$ 3.223,74	R\$ 3.351,09	R\$ 3.278,85	R\$ 3.255,23
Direção Acadêmica	R\$108.407,86	R\$109.277,59	R\$ 112.845,55	R\$ 112.329,88	R\$ 103.123,73
Apoio	R\$ 40.969,93	R\$ 40.201,77	R\$ 41.054,91	R\$ 40.607,06	R\$ 40.479,27
Pesquisa	R\$ 28.361,11	R\$ 27.947,64	R\$ 28.313,31	R\$ 28.105,85	R\$ 28.049,44
Extensão	R\$ 24.474,03	R\$ 24.073,13	R\$ 24.422,83	R\$ 24.214,98	R\$ 24.141,05
Tecnologia da Informação	R\$ 34.640,99	R\$ 34.494,53	R\$ 34.978,33	R\$ 34.779,28	R\$ 34.715,21
Direção Administrativa	R\$ 68.563,38	R\$ 7.350,38	R\$ 60.045,19	R\$ 59.061,33	R\$ 59.912,33
TOTAL	R\$458.188,24	R\$454.806,47	R\$ 472.632,48	R\$ 467.491,60	R\$ 454.644,63

Fonte: Elaborado pelo autor.

5.4 SEPARAÇÃO EM CUSTOS E DESPESAS

Após a separação dos gastos por setor, foi necessário realizar o rateio para divisão dos gastos em custos e despesas. Para isso, utilizou-se critérios relacionados ao ensino, uma vez que a função produção do instituto, ou seja, sua atividade fim.

A direção e gabinete, que é uma espécie de secretaria para o diretor geral, tiveram seu rateio determinado pela quantidade de processos, na data da análise, sob posse da direção. Esses foram separados em processos ligados ao ensino, que pode estar relacionado à concessão de bolsas, liberação de aulas de campo, entre outros, e ligados à administração, como liberação de servidores para licença, pagamento de contratos, entre outros. Desta forma, definiu-se 12,50% dos gastos ligados ao ensino e 87,50% ligados à administração.

A tecnologia da informação teve seu rateio entre custos e despesas de acordo com a quantidade de equipamentos eletrônicos de cada setor, a porcentagem dos setores ligados direto a formação dos alunos (apoio, recursos humanos, extensão, pesquisa e direção acadêmica) foram considerados como custos, cerca de 86,04%, e os demais foram considerados como despesas, cerca de 13,96%.

O rateio dos gastos da comunicação foi baseado na quantidade de pessoas que utilizam dos seus serviços, sejam eles alunos e servidores. No caso de servidores, a porcentagem foi considerada como despesa, cerca de 88,38%, e os demais como custo, cerca de 11,62%.

Devido as suas atribuições, o setor de recursos humanos teve todo o seu gasto considerado como despesa. A direção administrativa teve seu gasto relacionado a manutenção predial rateado de acordo com a área ocupada pelos setores ligados ao ensino e à administração, pois esse setor está relacionado à limpeza e manutenção de toda estrutura da organização. Desta forma, definiu-se 66,80% dos gastos ligados ao ensino e 33,20% ligados à administração.

Os demais setores tiveram seus gastos considerados como custos em sua totalidade, devido as suas atribuições, ou seja, são setores ligados diretamente ao ensino. Assim, a Tabela 9 mostra como ficou distribuído os custos e despesas por

setor para o mês de fevereiro. O mesmo procedimento foi adotado para os demais meses.

Tabela 9: Divisão de custo e despesa por setor.

SETOR	CUSTO	DESPESA
Direção	R\$ 5.195,58	R\$ 36.369,05
Gabinete	R\$ 811,01	R\$ 5.677,04
Recursos Humanos	R\$ -	R\$ 15.075,38
Serviço Social	R\$ 86.289,23	R\$ -
Comunicação	R\$ 2.963,85	R\$ 389,80
DIAC	R\$ 108.407,86	R\$ -
Apoio	R\$ 40.969,93	R\$ -
Pesquisa	R\$ 28.361,11	R\$ -
Extensão	R\$ 24.474,03	R\$ -
Tecnologia da Informação	R\$ 29.805,07	R\$ 4.835,92
Direção administrativa	R\$ 11.441,19	R\$ 57.122,19
TOTAL	R\$ 338.718,86	R\$ 119.469,38

Fonte: Elaborado pelo autor.

5.5 Rateio dos custos

Após a divisão dos gastos em despesas e custos, foi realizado um rateio baseado no custeio por departamentalização. Esse rateio teve sua particularidade para cada setor e seguiu a ordem mostrada na Figura 01. As Tabelas de 10 a 18 mostram o critério utilizado e o resultado obtido para o mês de fevereiro. Os demais meses seguiram o mesmo procedimento.

As Tabelas 10 e 11 mostram o rateio para os custos da direção e gabinete, para esses dois casos, foi utilizado o quantitativo de funcionários de cada setor como critério de rateio. Esse procedimento foi adotado pelo fato de a maioria dos processos abertos no campus devem passar por esses dois setores.

Tabela 10: Rateio dos custos da direção.

SETOR	QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS		CUSTO
Gabinete	1	0,91%	R\$ 47,23
Direção administrativa	11	10,00%	R\$ 519,56
Tecnologia da Informação	4	3,64%	R\$ 188,93
Comunicação	1	0,91%	R\$ 47,23
Apoio	7	6,36%	R\$ 330,63
Serviço Social	8	7,27%	R\$ 377,86
Pesquisa	3	2,73%	R\$ 141,70
Extensão	3	2,73%	R\$ 141,70
Direção Acadêmica	72	65,45%	R\$ 3.400,74
TOTAL	110	100%	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 11: Rateio dos custos do gabinete.

SETOR	QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS		CUSTO
Direção administrativa	11	10,09%	R\$ 86,61
Tecnologia da Informação	4	3,67%	R\$ 31,49
Comunicação	1	0,92%	R\$ 7,87
Apoio	7	6,42%	R\$ 55,12
Serviço Social	8	7,34%	R\$ 62,99
Pesquisa	3	2,75%	R\$ 23,62
Extensão	3	2,75%	R\$ 23,62
Direção Acadêmica	72	66,06%	R\$ 566,91
TOTAL	109	100%	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para o rateio dos custos da direção administrativa (Tabela 12), foi levado em consideração um critério misto, o número de funcionário e o valor dos ativos. Esse critério foi adotado, pois esse setor leva em conta a limpeza e manutenção, além disso, muitas das demandas de manutenção deve surgir da abertura de chamados pelos funcionários através do sistema de gestão.

O rateio dos custos do setor de tecnologia da informação (Tabela 13) e comunicação (Tabela 14) utilizou como critério o quantitativo de equipamentos eletrônicos por setor e a quantidade de funcionários, respectivamente.

Tabela 12: Rateio dos custos da direção administrativa.

SETOR	QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS	ATIVOS	FUNCIONÁRIOS X ATIVOS		CUSTO
Tecnologia da Informação	4	R\$ 554.080,50	2216322	33,18%	R\$ 3.997,73
Comunicação	1	R\$ 3.875,25	3875,25	0,06%	R\$ 6,99
Apoio	7	R\$ 297.286,00	2081002	31,16%	R\$ 3.753,64
Serviço Social	8	R\$ 186.651,00	1493208	22,36%	R\$ 2.693,40
Pesquisa	3	R\$ 19.121,10	57363,3	0,86%	R\$ 103,47
Extensão	3	R\$ 23.988,30	71964,9	1,08%	R\$ 129,81
Direção Acadêmica	72	R\$ 10.489,80	755265,6	11,31%	R\$ 1.362,32
TOTAL	98	R\$ 1.095.491,95	6679001,05	100%	R\$ 12.047,36

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 13: Rateio dos custos do setor de Tecnologia da Informação.

SETOR	QUANTIDADE DE ELETRÔNICOS	CUSTOS
Comunicação	2	1,35% R\$ 459,77
Apoio	74	50,00% R\$ 17.011,61
Serviço Social	19	12,84% R\$ 4.367,85
Pesquisa	4	2,70% R\$ 919,55
Extensão	26	17,57% R\$ 5.977,05
Direção Acadêmica	23	15,54% R\$ 5.287,39
TOTAL	148	100% R\$ 34.023,22

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 14: Rateio dos custos da comunicação.

SETOR	QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS	CUSTOS
Apoio	7	7,53% R\$ 262,37
Serviço Social	8	8,60% R\$ 299,85
Pesquisa	3	3,23% R\$ 112,44
Extensão	3	3,23% R\$ 112,44
Direção Acadêmica	72	77,42% R\$ 2.698,62
TOTAL	93	100% R\$ 3.485,71

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os setores apoio, serviço social, pesquisa, extensão e direção acadêmica possuem relação direta na formação dos alunos, sendo assim seus custos foram distribuídos de acordo com o quantitativo de aluno em cada curso. O rateio dos quatro primeiros setores está representado na Tabela 15.

Tabela 15: Rateio dos custos do apoio, serviço social, pesquisa e extensão.

CURSO		QUANTIDADE DE ALUNOS		Apoio	Serviço Social	Pesquisa	Extensão
Edificações	Subsequente	75	8,50%	R\$ 5.304,70	R\$ 8.000,95	R\$ 2.522,27	R\$ 2.624,04
	Integrado	206	23,36%	R\$ 14.570,25	R\$ 21.975,94	R\$ 6.927,83	R\$ 7.207,35
Logística	Integrado	208	23,58%	R\$ 14.711,71	R\$ 22.189,30	R\$ 6.995,09	R\$ 7.277,32
	Superior	176	19,95%	R\$ 12.448,37	R\$ 18.775,56	R\$ 5.918,93	R\$ 6.157,74
Informática	Integrado	144	16,33%	R\$ 10.185,03	R\$ 15.361,82	R\$ 4.842,76	R\$ 5.038,15
	Superior	73	8,28%	R\$ 5.163,24	R\$ 7.787,59	R\$ 2.455,01	R\$ 2.554,06
Total		882	100%	R\$ 62.383,29	R\$ 94.091,17	R\$ 29.661,89	R\$ 30.858,65

Fonte: Elaborado pelo autor.

O rateio dos custos da direção acadêmica usou vários tipos de rateio a depender do tipo de custo. Os custos com a mão-de-obra foram divididos de acordo com a matéria ministrada por cada professor. Primeiramente, foram agrupados os custos dos professores das matérias de formação tecnológica: edificações, logística e informática, que ministram aula para tanto para o integrado, quanto para o subsequente/superior. Também foram agrupados os professores de inglês, sociologia, filosofia, matemática e português, que possuem turmas no integrado e em algumas formações do subsequente/superior. Por fim, os custos com a mão-de-obra direta foram divididos em mais dois grupos: os que ministram as demais matérias dos integrado, como história, geografia e biologia, e as demais atribuições, como pedagoga.

Assim, para esse rateio foi utilizado a quantidade de turmas existente no instituto e a carga horária necessária para cada curso desses grupos de matéria. Essas informações foram obtidas através do Plano Pedagógico de cada curso e os rateios podem ser observados na Tabela 16.

Já os demais custos da direção acadêmica foram rateados igualmente pela quantidade de alunos em cada curso, como mostrado na Tabela 17.

Tabela 16: Rateio dos custos de mão-de-obra direta da direção acadêmica.

CURSO	QUANTIDADE DE TURMAS	MATÉRIA	CARGA HORÁRIA	TURMA X CARGA HORÁRIA	CUSTOS
Integrado edificações	6	Matemática	300	1800	R\$ 22.469,13
		Português	330	1980	R\$ 23.108,76
		Inglês	180	1080	R\$ 10.417,80
		Sociologia	90	540	R\$ 3.708,89
		Filosofia	90	540	R\$ 4.439,41
		Demais do integrado	1350	8100	R\$ 60.427,22
		Tecnológico	1760	10560	R\$ 97.317,22
		Total	4100	24600	R\$ 221.888,42
Integrado Logística	6	Matemática	300	1800	R\$ 22.469,13
		Português	330	1980	R\$ 23.108,76
		Inglês	180	1080	R\$ 10.417,80
		Sociologia	90	540	R\$ 3.708,89
		Filosofia	90	540	R\$ 4.439,41
		Demais do integrado	1440	8640	R\$ 64.455,70
		Tecnológico	1400	8400	R\$ 51.999,51
		Total	3830	22980	R\$ 180.599,20
Integrado Informática	4	Matemática	330	1320	R\$ 16.477,36
		Português	330	1320	R\$ 15.405,84
		Inglês	180	720	R\$ 6.945,20
		Sociologia	120	480	R\$ 3.296,79
		Filosofia	120	480	R\$ 3.946,14
		Demais do integrado	1320	5280	R\$ 39.389,60
		Tecnológico	1640	6560	R\$ 48.985,18
		Total	4040	16160	R\$ 134.446,10
Subsequente em edificações	4	Matemática	60	240	R\$ 2.995,88
		Português	60	240	R\$ 2.801,06
		Tecnológico	1580	6320	R\$ 58.242,88
		Total	1700	6800	R\$ 64.039,83
Superior em logística	6	Português	60	360	R\$ 4.201,59
		Matemática	60	360	R\$ 4.493,83
		Inglês	60	360	R\$ 3.472,60
		Sociologia	30	180	R\$ 1.236,30
		Filosofia	30	180	R\$ 1.479,80
		Tecnológico	1934	11604	R\$ 71.833,62
		Total	2174	13044	R\$ 86.717,73
Tecnológico em redes	4	Português	60	240	R\$ 2.100,80
		Inglês	60	240	R\$ 1.736,30
		Matemática	60	240	R\$ 2.246,91
		Tecnológico	1894	7576	R\$ 42.428,93
		Total	2074	8276	R\$ 48.512,94

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 17: Rateio dos custos da direção acadêmica.

CURSO		QUANTIDADE DE ALUNOS		CUSTO
Edificações	Subsequente	75	8,50%	R\$ 10.350,67
	Integrado	206	23,36%	R\$ 28.429,83
Logística	Integrado	208	23,58%	R\$ 28.705,85
	Superior	176	19,95%	R\$ 24.289,57
Informática	Integrado	144	16,33%	R\$ 19.873,28
	Superior	73	8,28%	R\$ 10.074,65
Total		882	100%	R\$ 121.723,85

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os custos referentes às bolsas tutoria também foram alocados de forma direta aos cursos, pela porcentagem de tutores de cada eixo, ou seja, que auxiliam nas matérias relacionadas à informática, logística, edificações ou ensino médio, como mostrado na Tabela 18.

Tabela 18: Distribuição dos custos relacionados à bolsa de tutoria.

BOLSISTA RELACIONADOS AO CURSO	PORCENTAGEM
Informática	22,22%
Logística	5,56%
Edificações	33,33%
Integrado	38,89%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Por fim, foi possível somar os custos referentes a cada curso e dividir pelo quantitativo de alunos. Desta maneira, obteve-se o valor unitário mensal de cada estudante, como mostrado na Tabela 19.

Tabela 19: Custo de cada aluno por curso para o mês de fevereiro.

CURSO		CUSTO TOTAL	QUANTIDADE DE ALUNOS	CUSTO POR ALUNO
Edificações	Subsequente	R\$ 94.904,40	75	R\$ 1.265,39
	Integrado	R\$ 306.663,11	206	R\$ 1.488,66
Logística	Integrado	R\$ 266.196,94	208	R\$ 1.279,79
	Superior	R\$ 159.146,59	176	R\$ 904,24
Informática	Integrado	R\$ 193.706,08	144	R\$ 1.345,18
	Superior	R\$ 78.554,45	73	R\$ 1.076,09

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com isso, após a realização do custeio para todos os meses estudados, pode-se resumir os custos dos alunos por mês e por curso na Tabela 20.

Tabela 20: Custo unitário mensal do período de fevereiro a junho de 2019.

CURSO		Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho
Edificações	Subsequente	R\$ 1.265,39	R\$ 1.275,21	R\$ 1.294,46	R\$ 1.296,65	R\$ 1.284,50
	Integrado	R\$ 1.488,66	R\$ 1.500,98	R\$ 1.520,23	R\$ 1.526,18	R\$ 1.514,03
Logística	Integrado	R\$ 1.279,79	R\$ 1.288,37	R\$ 1.307,62	R\$ 1.307,95	R\$ 1.295,80
	Superior	R\$ 904,24	R\$ 910,31	R\$ 929,56	R\$ 926,12	R\$ 913,97
Informática	Integrado	R\$ 1.345,18	R\$ 1.356,92	R\$ 1.376,17	R\$ 1.381,25	R\$ 1.369,10
	Superior	R\$ 1.076,09	R\$ 1.085,32	R\$ 1.104,57	R\$ 1.105,88	R\$ 1.093,73

Fonte: Elaborado pelo autor.

5.6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a coleta de dados e a aplicação do método de Custeio por Absorção com Departamentalização, foi possível realizar uma análise de quais gastos eram mais relevantes para a instituição. Os gastos com mão de obra representam a maior parcela (cerca de 83%), correspondente a R\$ 1.010.721,36 por mês, enquanto os demais gastos apenas representam cerca de 17%, o que é equivalente a R\$ 207.919,58 por mês.

Dos gastos com mão de obra, ainda pode-se observar que cerca de 90% correspondem à mão de obra direta (R\$ 906.962,91) e 10% à indireta (R\$ 103.758,45). Além disso, por essa mão de obra se tratar de servidores públicos, deve-se salientar que qualquer medida de redução de gastos não pode ser aplicada nessa parcela. Logo, as ações adotadas pela gestão devem contemplar apenas os 17% dos demais gastos com o instituto. Em adição, foi possível analisar que desses gastos apenas cerca de 20% correspondem às despesas e 80% corresponde aos custos, o que representa R\$ 40.815,01 e R\$ 167.104,57, respectivamente, ao tomar como exemplo o mês de fevereiro.

Essa forte predominância de custos em relação às despesas, já mostra um forte indício de que caso seja necessário tomar medidas para redução dos gastos, estas não cortaram apenas as despesas, os custos também serão impactados por essas ações. Isso pode ser concluído, pois os maiores gastos relacionados às despesas estão nos setores de direção (direção e direção administrativa), de recursos humanos e de tecnologia da informação. Esses setores são de extrema importância para o andamento do instituto, o que torna difícil reduzir os seus gastos.

Iberoamerican Journal of Industrial Engineering, Florianópolis-SC, Brasil, V.14, N.28, P.01-29, 2022.

Além disso, observa-se que apesar de as decisões gerenciais do instituto não serem pautadas em informações advindas dos custos, uma vez que o órgão não apresentava um sistema de custeio anterior, estas não impactaram o custo unitário de forma expressiva ao longo dos meses estudados. Isso pode ser afirmado, pois a maior amplitude do custo unitário é o do curso de edificações integrado, com uma diferença de R\$ 37,52 entre o maior e menor valor mensal. Essa variação corresponde a aproximadamente 2,48% do valor médio deste período.

6 CONCLUSÃO

A utilização de métodos de custeio é uma técnica gerencial importante para qualquer organização. Sua aplicação e uso permite que os gestores fundamentem suas decisões frente à complexidade da gestão administrativa.

Nos órgãos públicos, a mensuração dos custos é de extrema importância, uma vez que a sociedade exige uma gestão eficiente dos recursos disponibilizados para a prestação de serviços e, também, devido a necessidade de melhorar a gestão dessas instituições, que possuem seu processo de administração dificultado pelas limitações impostas através da constituição. Além disso, a posse desse tipo de informação permite que os gestores tomem decisões de maneira mais assertiva e rápida.

Nesse contexto, o uso do custeio por departamentalização mostrou-se eficiente para a realidade do instituto de ensino técnico estudado, uma vez que a estrutura organizacional, dividida em departamentos, e o fato de muitos dos gastos serem demandados por setores específicos favoreceu o rateio dos custos. Além disso, a adoção de diferentes sistemas de rateios também permitiu a separação dos gastos de cada setor em custos e despesas.

A determinação do custo unitário no período permitiu concluir que as ações adotadas pela gestão do instituto nesse período, pouco influenciaram o custo unitário ao longo dos meses. O curso que apresentou a maior variação foi o de edificações integrado, correspondendo apenas a 2,48% do custo unitário médio..

ABSORPTION COSTING WITH DEPARTMENTALIZATION: IMPLEMENTATION IN A TECHNICAL EDUCATION INSTITUTE

ABSTRACT: A costing system can demonstrate how investments are applied and it also guarantees the management improvement. For this reason, the adoption of a costing system should not be exclusive to private organizations, considering that the use of this method by public corporations is relevant. In this context, the application of a costing system is fundamental to support decision making. Therefore, this article aims to propose the adoption of a costing method for a technical education institute, to determine the monthly cost of a student per course during five months of 2019. Hence, the method called Absorption Costing with Departmentalization was used, and the necessary information to apply this method was collected from financial systems of the institute and government. Concerning the methodology, this work is characterized as an applied research with a combined approach. It consists of a qualitative-quantitative method with an exploratory objective by using a case study method. As a result, it was possible to obtain the unit cost of the student per course per month, illustrating the costing method applicability in the context of this study. Additionally, it allows a greater transparency in the application of public resources. In conclusion, it was observed that, although the agency did not adopt a costing system, the managerial actions adopted in the considered months of 2019 had little impact on costs, since the unit cost suffered little fluctuation in the analyzed periods.

KEYWORDS: Cost accounting; Absorption costing with Departmentalization; Public Management; Education Institute.

Originals recebidos em: 27/10/2020

Aceito para publicação em: 11/12/2022

REFERÊNCIAS:

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

ADAMU, A.; OLOTU, A. I. The practicability of activity – based costing system in hospitality industry. **A journal of the Department of Accounting**, Nigeria, v. 1, n. 1, p. 36 – 49, 2009.

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, v. 1, Jan-Mar 1999.

AZEVEDO, Y. G. P.; SANTOS, J. V. J.; GOMES, A. M.; CARVALHO, D. R.; OLIVEIRA, R. M. A. Análise de Custeio em Exames de Diagnóstico por Imagem: Um Estudo de Caso Utilizando o Método Activity-Based Costing. **Revista Eletrônica Gestão & Saúde**, v. 7, n. 3, p. 1106-1125, 2016.

BATISTA, A. P. et al. Custeio Baseado em Atividades no Serviço Público: um Estudo de Caso na Universidade Federal do Rio de Janeiro. In: XXIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2017, Florianópolis. **Anais [...]**. Florianópolis: 2017.

BENJAMI, S. J.; MUTHAIYAH, S.; MARATHAMUTHU, S. An Improved Methodology For Absorption Costing: Efficiency Based Absorption Costing (EBAC). **The Journal of Applied Business Research**, v. 25, n. 6, p. 87-104, 2009.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2004.

COELHO, A. M. M. S. M. **Os Sistemas de Custeio e a Competitividade da Empresa**. 2011. 82 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) - Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2011.

CONJUR. Custeio mínimo dos direitos fundamentais, sob máxima proteção constitucional. 17 de dezembro de 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-17/custeio-minimo-direitos-fundamentaismaxima-protecao-cf>>. Acesso em: 05 jul. 2021.

FERNANDES, F. L. **Análise da gestão financeira dos programas de pós-graduação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul: um estudo sobre a alocação dos recursos de custeio e o corte orçamentário de 2015**. 2016. Trabalho de Conclusão do Curso (Especialista em Administração Pública Contemporânea) - Departamento de Ciências Administrativas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2016.

FERREIRA, J. A. S. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

Iberoamerican Journal of Industrial Engineering, Florianópolis-SC, Brasil, V.14, N.28, P.01-29, 2022.

FIORIOLO, C.; MÜLLER, C. J. Desenvolvimento de um sistema de custeio para uma pequena empresa do setor de serviços. **Revista Iberoamericana de Engenharia Industrial**, v. 5, n. 9, p. 113-135, 2013.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, D. C. Desenvolvimento local e educação profissional: uma década do IFRN no Seridó potiguar. In: IV Congresso Nacional de Educação, 1., 2017, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: 2017. p. 1-10.

GRESSLER, L. A. **Introdução à pesquisa**: projetos e relatórios. São Paulo: Loyola, 2004.

HASAN, Md. Salim. Variable Costing and Its Applications in Manufacturing Company. **International Scholar Journal of Accounting and Finance**, v. 1, n. 1, p. 1-10, 2015.

HANSEN, Don R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. Tradução da 3ª ed. norte-americana. Tradução Robert Brian Taylor. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

MACHADO, C. A. S. et al. Gestão de Custos. **Maiêutica-Curso de Administração**, v. 3, n. 1, 2015.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MIRANDA, G. J. et al. Custeio ABC no Ambiente Hospitalar: Um Estudo nos Hospitais Universitários e de Ensino Brasileiros. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 18, n. 44, p. 33-43, 2007.

MEURER, P. **Informações de custos dos serviços prestados por uma empresa de administração de condomínios e fornecimento de mão de obra de limpeza, portaria, jardinagem e zeladoria**. 2009. 51 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

MONTEIRO, R. P.; PINHO, J. C. C. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. **ABCustos**, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, v. 12, n. 1, p. 103-132, jan./abr. 2017.

NASCIMENTO, E. R. **Gestão Pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 354 p.

NASCIMENTO, R. P.; CORRÊA, M. D. A importância do custeio variável para fins gerenciais. **Revista de Administração e Contabilidade da Faculdade Estácio do Pará** – Belém, Belém, v. 5, n. 10, p. 42-50, dez 2018.

Iberoamerican Journal of Industrial Engineering, Florianópolis-SC, Brasil, V.14, N.28, P.01-29, 2022.

PADOVEZE, C. L. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PALUDO, A. **Administração Pública**. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. 608p.

QUEIROZ, F. C. B. P.; QUEIROZ, J. V.; HÉKIS, H. R. Gestão estratégica e financeira das instituições de ensino superior: um estudo de caso. **Revista Iberoamericana de Engenharia Industrial**, v. 3, n. 1, p. 98-117, 2011.

RODRIGUES, E. **Método de custeio por absorção e variável como ferramenta de apoio à tomada de decisão em uma indústria do ramo de vidros**. 2012. 58 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2012.

RODRIGUES, A. J. Metodologia científica. São Paulo: Avercamp, 2006.

SILVA, A. R.; POLICÁRIO, S. M.; DEORCE, R. B. Aplicação do método de custeio por absorção com departamentalização em um salão de beleza. In: XXIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2017, Florianópolis. **Anais** [...]. Florianópolis: 2017. p. 1-15.

SILVA, E. R. S. et al. Custeio baseado em atividades: uma proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais. In: XXIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2016, Porto de Galinhas. **Anais** [...]. Porto de Galinhas, 2016.

TOMAZI, L. F.; HENRIQUE, D. C. Aplicação do método de custeio por absorção integral por centro de custos em uma empresa multiplanta de cerâmica vermelha estrutural com diferentes graus de automatização. **Revista Iberoamericana de Engenharia Industrial**, v. 8, n. 16, p. 120-146, 2016.

VELAZQUEZ, M. R. L.; SCHMELING, N. A. P. V. Gestion de costos em las PYMES – Un analisis em las industrias graficas del Paraguay. **Revista Iberoamericana de Engenharia Industrial**, v. 10, n. 19, p. 84-105, 2018.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.