

Aplicação do Método de Custeio ABC em Uma Instituição Privada de Educação Infantil

The Application of ABC Costing Method in Private Elementary Schools

Paulo Roberto da Cunha
Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pela FURB

Darclê Costa Silva Haussmann
Mestre em Ciências Contábeis pela FURB
Professor do Departamento de
Contabilidade da FURB

Cleyton Luís Grieshaber
Bacharel em Ciências Contábeis pela FURB

Resumo

As instituições privadas de educação infantil atendem a um mercado que está em franca expansão, devido à carência de serviços prestados pelos órgãos públicos. Por estarem inseridas em um mercado competitivo, necessitam de ferramentas que as auxiliem na tomada de decisão. Neste sentido, a pesquisa teve como objetivo a aplicação do método de custeio ABC, para o auxílio à tomada de decisões gerenciais em uma instituição privada de educação infantil. Trata-se de um estudo de caso, com objetivos exploratórios caracterizando-se quanto ao problema como uma pesquisa qualitativa com aspectos quantitativos. A análise e interpretação dos dados ocorreram de forma sistemática. Os dados numéricos coletados e as respostas do questionário foram tabulados e copilados em uma planilha eletrônica de *excel*, para o processamento e análise de conteúdo, o que levou a demonstrações e resultados da real situação do estudo em questão, obtendo uma visão mais clara dos objetivos da pesquisa. Deste modo, este artigo se propõe a aplicar o método de custeio ABC na instituição pesquisada, tendo vista que a mesma, não possui sistema de custeio. Assim, o resultado da pesquisa auxilia a instituição na tomada de decisões, por gerar informações e visualização dos gastos por aluno e turmas sobre as atividades realizadas para a prestação dos serviços educacionais.

Palavras-chave: Educação infantil. Custeio ABC. Tomada de decisão.

Abstract

The private elementary schools are in a boom season due to the lack of quality service provided by the government elementary schools. As inserted in a competitive market, they need tools to help them make decisions. Therefore, the study had as an objective the application of the ABC Costing Method in order to help private institutions of elementary school make managerial decisions. It is a study case, with exploratory aims, approaching the subject as a qualitative research with quantitative aspects. The data analysis and interpretation happened in a systematic way. The numerical data and the quiz answers were gathered and have been organized in an Excel electronic sheet for process and analysis. This process and analysis led to demonstrations and results of the study real situation getting a clearer view of the research objectives. Thus, this article intends to apply the ABC Costing Method in the researched institution, having in mind that it does not have a costing system. Therefore, the outcome of the research helps the institution to make decisions by generating information and visualizations of the expenses caused by providing educational services for each student and class.

Keywords: Elementary School. ABC Cost. Making Decisions.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, apesar de pouco investimento e valorização, a educação básica possui uma estrutura organizada e definida em três fases: educação infantil, ensino fundamental e o ensino médio. A primeira etapa da educação básica é a educação infantil, onde é a base para o desenvolvimento físico, psicológico, intelectual e social em que a criança deve ser preparada para o ensino fundamental e o convívio com a sociedade.

Muitos são os problemas enfrentados nesta fase. Pode-se citar como um deles, a falta de investimento dos órgãos públicos, ocasionando falta de vagas nas instituições e contribuindo para a franca expansão das escolas privadas de educação infantil no Brasil, que buscam suprir as necessidades do mercado, através de gestão escolar qualificada, materiais didáticos pedagógicos atualizados e qualidade no ensino. Existem instituições que prestam serviços diferenciados como aulas de inglês, educação física, judô, natação. Estes serviços qualificam a instituição e proporcionam uma maior comodidade aos clientes.

Estes fatores, tratando-se de contabilidade geram gastos, que devem ser mensurados e analisados para serem utilizados no auxílio a tomada de decisões. Os sistemas de custeio tradicionais enfrentam problemas no setor de serviço, principalmente no que se refere à distribuição dos custos indiretos. O custeio baseado em atividades, ABC (*Activity Based Costing*) difere-se dos outros sistemas, por não utilizar critérios de rateio nos custos indiretos, mas sim, empregar as atividades desenvolvidas dentro da organização para alocar os custos. Este sistema fornece uma metodologia mais coerente para a apuração dos custos nos serviços, contribuindo assim para um adequado sistema de gestão.

Neste contexto, o presente artigo busca utilizar o método de custeio ABC para a apuração dos custos em uma instituição privada de educação infantil situada no município de Blumenau-SC para o auxílio a tomada de decisões gerenciais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A EDUCAÇÃO INFANTIL

A educação infantil é a primeira etapa da educação básica, é também o período em que os alunos necessitam de maiores cuidados, pois estão descobrindo o mundo e encontrando novos desafios, valores e diferenças. Segundo o Ministério da Educação e do Desporto (1998, p. 10) “a instituição de educação infantil é um dos espaços de inserção das crianças nas relações éticas e morais que permeiam a sociedade na qual estão inseridas”. Assim, é na educação infantil, que se criam condições para as crianças conhecerem, descobrirem novos sentimentos, idéias, costumes e papéis sociais.

Os espaços criados pelas instituições de educação infantil propiciam as crianças o contato com adultos e outras crianças de várias origens socioculturais, de diferentes religiões, etnias, hábitos, fazendo desta diversidade um processo de socialização e desenvolvimento da identidade e da autonomia de cada criança.

Para o Ministério da Educação e Desporto, segundo Brasil (1998) esta expansão de mercado na área de educação infantil nas últimas décadas tem ocorrido, devido à intensificação da urbanização, a participação da mulher no mercado de trabalho e as mudanças na organização e estrutura das famílias. Levas-se em conta também o fato de que a sociedade está cada vez mais consciente da importância das experiências na primeira infância para as crianças de zero a seis anos.

As instituições privadas de educação infantil com fins lucrativos buscam atender o mercado com diferenciais, através de propostas pedagógicas integrando a educação aos cuidados necessários, com profissionais qualificados, envolvendo a organização de variadas atividades. É usual a utilização de diversificados materiais como: argila, massa de modelar,

livros infantis, aparelho de som e imagem em espaços físicos adequados ao favorecimento da integração entre professores e crianças e entre as crianças e o mundo físico e social, proporcionam aos seus clientes maior comodidade ao oferecerem serviços diferenciados como natação, balé, judô, karatê, incentivando a prática esportiva desde cedo.

2.2 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES ABC

Os administradores precisam de ferramentas que lhes auxiliem na tomada de decisões, no sentido de melhorar a rentabilidade de suas organizações. Deste modo, torna-se necessária a informação capaz de garantir a eles o conhecimento detalhado sobre os recursos necessários para a realização da prestação do serviço. Neste sentido, o ABC trouxe melhorias na qualidade das informações sobre custos, pois permitiu a visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro das instituições e suas relações com os custos. Assim podem ser alvo de programas de aperfeiçoamento, auxiliando as instituições a serem eficientes e lucrativas.

Segundo Porter, (1989, p. 33 apud MATOS, 2005, p. 72) “toda empresa é uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto”. Deste modo, pode-se concluir que todo produto final de uma prestação de serviço é o resultado do processo desta organização. Assim, os processos podem ser entendidos como um conjunto de atividades para atender os objetivos da organização.

Martins (2003, p. 286) afirma que o “ABC é na realidade, uma ferramenta de gestão de custos muito mais do que custeio de produtos”. Martins (2003, p. 220) afirma ainda que “Com base no ABC tem-se a possibilidade de uma alocação mais racional de muitos custos e despesas a todos os produtos” e “[...] a inclusão das despesas no custo dos produtos faz-se apenas no campo gerencial, pois contraria os Princípios Fundamentais da Contabilidade e as Legislações Societária e Fiscal”.

Pelo fato dos sistemas tradicionais de custeio, medirem com precisão apenas os custos diretos que são utilizados nos produtos, não utilizando ou muitas vezes mensurando de forma equivocada os custos indiretos aos custos individuais dos produtos, o ABC por sua vez conforme Padoveze (2006, p. 204) “[...] procura aprimorar o custeamento dos produtos por meio de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, em cima das atividades geradoras desses custos, para acumulação diferenciada ao custo dos diversos produtos da empresa”.

Os objetivos do ABC estão centrados na geração de informações para os administradores. Neste sentido Nakagawa (2001, p. 30) comenta que “o objetivo do ABC é possibilitar a otimização do lucro dos investidores e a criação de valor para os clientes, através da análise do custo das atividades mais relevantes para o desenvolvimento, produção e distribuição de produtos e serviços no mercado”. Assim, os objetivos com o custeio baseado em atividades podem ser aplicados a diversos tipos de decisões, como o controle dos custos, decisões de preço, gerenciamento de recursos etc.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Especialistas na área de custos passaram muito tempo desenvolvendo métodos de custos para produtos manufaturados e pouco tempo no custeio de prestadores de serviços, o que nos dias atuais não pode ser ignorado, a utilização do método de custeio ABC em empresas prestadoras de serviços abordando sua utilização. Em âmbito nacional, têm-se várias literaturas contábeis em abordagens conceituais, sem um aprofundamento na aplicação prática.

A presente pesquisa busca contribuir no sentido de aplicar o método de custeio ABC em uma instituição privada de educação infantil situada no município de Blumenau-SC, para gerar informações oportunas para tomada de decisões gerenciais.

Em termos práticos, a pesquisa procurou mostrar a realidade dos gastos na instituição pesquisada. A fim de fornecer informações os gestores descobrirem se seus preços das mensalidades estão suprindo os custos e atingindo os objetivos esperados pelos sócios e evitando com isto, preços equivocados que podem gerar um comprometimento do negócio.

Sob o aspecto social, sabe-se que há algum tempo os centros de educação infantil deixaram de ser um conforto para os pais que trabalham ou estudam e tornaram-se uma necessidade. Evidenciar informações, que resultem em oportunidade de ganhos tanto para os gestores ou clientes, torna-se necessário para este ramo de atividade e para a sociedade.

Considerando que o objetivo desta pesquisa é aplicar o método de custeio ABC (*Activity Based Costing*) para o auxílio a tomada de decisões gerenciais em uma instituição privada de educação infantil, situada em Blumenau-SC.

A metodologia da pesquisa envolve a escolha do método e das técnicas que o pesquisador utilizou para buscar atingir os objetivos propostos no trabalho. Deste modo, a metodologia são as explicações minuciosas, detalhadas, rigorosas e exatas de toda ação desenvolvida no caminho do trabalho de pesquisa (BELLO, 2004).

Neste sentido, Andrade (2005, p. 121) compreende a pesquisa como sendo o “conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos mediante a utilização de métodos científicos”.

Para o delineamento desta pesquisa, analisaram-se as tipologias. Segundo, Andrade (2005, p. 123) “os tipos de pesquisa podem ser classificados de várias formas, por critérios que variam segundo diferentes enfoques do ponto de vista científico”. Neste sentido, Raupp e Beuren (2006, p. 79) classificam as tipologias de pesquisa:

[...] quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e a pesquisa quanto a abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e quantitativa.

Optou-se então, por utilizar as tipologias aplicáveis à contabilidade, por acreditar que estas sejam as mais aplicáveis às áreas do conhecimento.

A pesquisa caracteriza-se quanto à tipologia de seus objetivos sendo uma pesquisa exploratória. Para Raupp e Beuren (2006, p. 80) “Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”. A pesquisa é exploratória, pelo fato de haver pouca pesquisa científica, sobre a aplicação do método de custeio ABC em instituições privadas de educação infantil no auxílio à gestão e tomada de decisão.

A tipologia da pesquisa quanto aos seus procedimentos, refere-se a um estudo de caso, conforme Raupp e Beuren (2006, p. 84), um estudo de caso: “caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico”. Assim, esta pesquisa enquadra-se como sendo um estudo de caso, pois se propôs a aplicação do custeio ABC, em uma instituição de educação infantil.

A tipologia da pesquisa quanto à abordagem do problema é enquadrada como sendo do tipo qualitativa com abordagens quantitativas. Assim, Raupp e Beuren (2006, p. 92) definem a pesquisa qualitativa como: “uma pesquisa que concebe análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Neste sentido a pesquisa caracteriza-se em qualitativa, pela aplicação de um estudo de caso em uma instituição privada de educação infantil.

A pesquisa quantitativa para Raupp e Beuren (2006, p. 92) “caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”. Assim a abordagem quantitativa deu-se pelo fato de utilizar-se um estudo de caso com a aplicação de

tratamento dado aos valores levantados.

Sobre os instrumentos de pesquisa, Por se tratar também de um estudo de caso, utilizou-se a técnica de documentação, a qual prioriza a verificação *in loco* dos documentos e registros utilizados pela instituição. Deste modo, para Colauto e Beuren (2006, p. 134) “os documentos, escritos ou não, agilizam o processo investigatório, além de serem irrefutáveis em algumas pesquisas que, por sua natureza exigem fontes documentais”. Neste sentido Carvalho (1988, p. 157 apud COLAUTO; BEUREN, 2006, p. 135) a pesquisa de documentação é:

Aquela realizada a partir de documentos considerados cientificamente autênticos, não fraudados; tem sido largamente utilizada nas ciências sociais, na investigação histórica, a fim de descrever /comparar fatos sociais, estabelecendo suas características ou tendências; além das fontes primárias, os documentos propriamente ditos, utilizam-se as fontes chamadas secundárias, como dados estatísticos, elaborados por institutos especializados e considerados confiáveis para a realização da pesquisa.

Para a documentação, foram utilizadas informações dos demonstrativos contábeis evidenciando uma pesquisa de fontes primárias, na qual os dados foram colhidos e copilados pelo próprio pesquisador.

A análise e interpretação dos dados ocorreram de forma sistemática. Os dados numéricos coletados e as respostas do questionário foram tabulados e copilados em uma planilha eletrônica de *excel*, para o processamento e análise de conteúdo, o que levou a demonstrações e resultados da real situação do estudo em questão, obtendo uma visão mais clara dos objetivos da pesquisa.

4 APLICAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NA INSTITUIÇÃO PESQUISADA

A empresa em estudo é uma instituição privada de ensino infantil, que atende crianças de zero a seis anos de idade, e está situada no centro de Blumenau-SC, foi criada por educadoras que buscam um novo conceito de educação infantil, deixando de lado métodos tradicionais e autoritários, para criar um espaço democrático onde a criança pode exercer seus direitos e viver a cidadania desde a primeira infância.

Como diferencial, esta instituição oferece aulas de inglês, educação física, judô e natação. No campo cultural possui um grupo folclórico e um espaço destinado para apresentações culturais. A aplicação do método de custeio ABC foi realizada tomando-se por base o ano de 2006, nas turmas infantil I e infantil VI. Foram selecionadas a turma infantil I por representar a menor quantidade de alunos e atividades para a prestação dos serviços educacionais e a turma Infantil IV, por concentrar a maior quantidade de atividades para a prestação destes serviços. Assim, no ano de 2006, a instituição estudada possuía 69 alunos, atendidos em período integral ou em meio período e distribuídos em seis turmas, conforme a Tabela 1.

Tabela 1 – Quantidade alunos nas turmas na instituição pesquisada

TURMAS	QUANTIDADE DE TURMAS	QUANTIDADE DE ALUNOS	FAIXA ETÁRIA
Infantil I	1	6	Até um ano de idade
Infantil II	1	10	De 1 a 2 anos de idade
Infantil III	1	14	De 2 a 3 anos de idade
Infantil IV	1	15	De 3 a 4 anos de idade
Infantil V	1	13	De 4 a 5 anos de idade
Infantil VI	1	11	De 5 a 6 anos de idade
Total	6	69	

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme a Tabela 1, a turma infantil I era composta por crianças com menos de um ano de idade e possuía seis alunos em período integral. A turma infantil VI era composta por crianças entre cinco e seis anos de idade, sendo que, oito alunos permaneciam na instituição em período integral, três no período matutino e três no período vespertino. Considerando-se então, que esta turma possuía 11 crianças em período integral.

Para a apuração dos custos pelo método ABC, as turmas foram distribuídas em departamentos, tendo como foco principal à apuração dos custos referentes às turmas Infantil I e Infantil VI.

Na determinação dos centros de atividades, foram considerados os espaços utilizados por estas turmas e os serviços de apoio para a realização da prestação do serviço. Assim, as salas de aula, o refeitório, as áreas em comum e administrativa são exemplos de onde estão concentrados as atividades para a prestação dos serviços educacionais.

Para a determinação das atividades, foram levantados todos os itens realizados para a prestação dos serviços educacionais, ou seja, os cuidados ligados a parte assistencialista e a transmissão de conhecimento ligada a parte pedagógica. Deste modo, todos os esforços para prestação dos serviços como: mão-de-obra com professoras, materiais pedagógicos, alimentos, aulas de inglês são exemplos de atividades na educação infantil.

Na determinação dos direcionadores de custos, teve-se como base as turmas e a quantidade de alunos em cada turma.

Salienta-se que esta pesquisa dá prioridade ao foco gerencial, tendo em vista que a instituição pesquisada não possui nenhum sistema de apropriação de seus custos e faz o acompanhamento de seus gastos somente através do fluxo de caixa.

Com isto, apresenta-se a distribuição das atividades, conforme o Quadro 1 que demonstra também, a seqüência dos cálculos na aplicação do custeio ABC.

Departamento	Centro das Atividades	Atividades	Direcionadores Custo / Aluno
Turma Infantil I	Sala Aula	Professora Materiais pedagógicos	
	Refeitório	Gastos gerais refeitórios Alimentos	
	Limpeza / Manutenção	Gastos gerais limpeza Manutenção geral	
	Atividades extracurriculares	Aulas educação física / inglês	
	Administrativo	Gastos gerais administração Gastos locação imóvel	
	TOTAL		

Quadro 1 – Modelo de custeio ABC na instituição pesquisada

Fonte: O autor

No centro das atividades sala de aula, o primeiro item a ser alocado, diz respeito ao custo com a mão-de-obra, ou seja, o salário pago aos professores de cada uma das turmas. Levantou-se com a responsável da instituição o salário pago a cada um destes profissionais e também a política da empresa em relação às faltas ocorridas durante o ano.

O objetivo foi conhecer a média de faltas justificadas por colaboradores e a quantidade de faltas sem justificativas que são abonadas ou descontadas durante o ano. Levantou-se também à questão referente a feriados e emendas realizados pela instituição durante o ano, para encontrar o custo da hora da mão-de-obra com todos respectivos encargos.

Sálario Nominal	400,00	Cálculo	
Horas pagas Mês	220	Total dias trabalhados	274
Cálculo		Horas diárias trabalhadas (x)	7,33
Sálario (R\$ 400 x 13)	5.200,00	Total horas trabalhadas ano	2.008,42
1/3 Férias	133,33	Cálculo custo hora	
Subtotal	5.333,33	Sálario pago Ano	5.760,00
FGTS 8%	426,67	Total horas trabalhadas ano	2.008,42
Total	5.760,00	Custo hora	2,87
Dias Ano	365	Sálario Nominal	400,00
Descanso Renumerado	52	Horas pagas mês	220
Feridos	12	Custo hora salário nominal	1,82
Férias	22		
Faltas Abonadas	2	Custo Hora	2,87
Faltas Justificadas	3	Valor hora Sálario Nominal	1,82
Total dias Trabalhados	274	Total Custo hora disponível %	57,69%

Quadro 2 – Custo com a mão de obra (professora) na instituição
 Fonte: Adaptado de Bernardi (1998, p.67)

Assim, utilizando o custo da hora de R\$ 2,87 conforme o Quadro 2, dividido pelo valor do salário nominal por hora R\$ 1,82, tem-se como resultado 1,5769, ou seja, o custo da hora disponível para prestação dos serviços educacionais são 57,69% acima do salário nominal pago pela empresa. No cálculo do custo com a mão-se-obra não consta a aplicação do custo com INSS, pelo fato da instituição pesquisa ser optante pelo simples e com isto este valor é repassado para os colaboradores.

Cada professora trabalha 5 horas por dia, ou seja, cada turma possui duas professoras, uma professora para o período matutino e a outra para o período vespertino. Constatou-se que a instituição paga de valor nominal por hora para cada professora R\$ 3,71 conforme o piso estabelecido pela SINPROBLU (Sindicato dos Professores e Auxiliares nas Escolas Particulares de Blumenau-SC e Região).

Sobre o valor de R\$ 3,71 foi aplicado o percentual de 57,69% que representa o custo da hora disponível, chegando-se com isto ao valor de R\$ 5,85 pago pela hora disponível para prestação dos serviços educacionais. Multiplicando este resultado às 220 horas trabalhadas no mês tem-se o total do custo das professoras da turma Infantil I de R\$ 1.287,00 por mês.

Para a turma Infantil VI, constatou-se que as duas professoras são pós-graduadas e por isto a instituição paga de valor nominal R\$ 4,50 por hora. Aplicando o percentual de 57,69% do custo da hora disponível, chegou-se ao custo de R\$ 7,10 pago por hora disponível das professoras. Aplicando este valor às 220 horas trabalhadas no mês, tem-se o valor de R\$ 1.526,80 por mês.

Assim, para encontrar o custo da mão-de-obra destes profissionais por aluno, alocou-se de forma direta o custo mensal das professoras pela quantidade de alunos de cada turma, conforme a Tabela 2.

Tabela 2 – Alocação do custo mão-de-obra com as professoras

Direcionadores	Departamentos	
	Infantil I	Infantil VI
Custo Professoras mês	1.287,00	1.526,80
Alunos	6	11
Total	214,50	138,80

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme a Tabela 2, o custo das professoras por alunos para a turma Infantil I é de R\$ 214,50 enquanto que para a turma Infantil VI é de R\$ 138,80 ao mês.

Para o cálculo com os materiais pedagógicos foram considerados todos os custos com materiais necessários para o desenvolvimento de trabalhos escolares como: folhas de papel, massa de modelar, tintas, lápis de cor, presentes para os colaboradores e materiais necessários para os cuidados das crianças da turma Infantil I.

Com o levantamento efetuado, chegou-se ao custo anual de R\$ 751,28. Para apuração mensal destes custos, dividiu-se este valor pelos doze meses do ano, chegando-se assim, ao valor de R\$ 62,61 por mês.

Tabela 3 – Distribuição custos com materiais pedagógicos

Departamentos	Atividades	Direcionadores			
		Turmas	Custo Turma	Alunos	Custo Aluno
Infantil I	Materiais Pedagógicos	1	10,43	6	1,74
Infantil II	Materiais Pedagógicos	1	10,43	-	-
Infantil III	Materiais Pedagógicos	1	10,43	-	-
Infantil IV	Materiais Pedagógicos	1	10,43	-	-
Infantil V	Materiais Pedagógicos	1	10,43	-	-
Infantil VI	Materiais Pedagógicos	1	10,43	11	0,95
Total		6	62,61		

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se que o custo dos materiais pedagógicos por alunos, na turma infantil I representa o valor de R\$ 1,74 por mês, enquanto que na turma infantil VI representa apenas R\$ 0,95 ao mês para cada aluno. No centro de atividades refeitório tem-se os gastos com a cozinha, gás cozinha, os alimentos, manutenção e honorários da nutricionista.

O cálculo dos gastos gerais com o refeitório engloba todos os gastos com o salário da cozinha, o custo com o gás de cozinha, a manutenção do refeitório e os honorários com a nutricionista. Com isto, chegou-se ao valor de R\$ 10.161,22 por ano.

Para encontrar o valor mensal deste desembolso, foi distribuído este valor pelos meses do ano obtendo um resultado de R\$ 846,77 ao mês. Desta forma, chegou-se a Tabela 4, de distribuição dos gastos.

Tabela 4 – Distribuição dos gastos gerais refeitório

Departamentos	Atividades	Direcionadores			
		Turmas	Custo Turma	Alunos	Custo Aluno
Infantil I	Gastos gerais refeitório	1	141,13	6	23,52
Infantil II	Gastos gerais refeitório	1	141,13	-	-
Infantil III	Gastos gerais refeitório	1	141,13	-	-
Infantil IV	Gastos gerais refeitório	1	141,13	-	-
Infantil V	Gastos gerais refeitório	1	141,13	-	-
Infantil VI	Gastos gerais refeitório	1	141,13	11	12,83
Total		6	846,77		

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 4 evidencia os que os custos por aluno com os gastos gerais no refeitório são de R\$ 23,52 por mês para cada aluno da turma Infantil I e de R\$ 12,83 ao mês para cada aluno da Infantil VI.

Para o cálculo dos alimentos, ou seja, as despesas com arroz, feijão, pães, carnes, verduras, frutas e cereais levantou-se o consumo médio de 242,666 kg por mês. Desta forma, o valor de gastos com a aquisição destes alimentos é de R\$ 769,51 ao mês. Com a divisão destes dados, obteve-se uma média de R\$ 3,17 por quilo de alimento.

Para levantar estes custo por criança, considerou-se para o efeito de cálculo, que a média de consumo, com os desperdícios nas três refeições diárias, ou seja, café da manhã, almoço e café da tarde para uma criança da turma Infantil VI, é em média 500 gramas de alimento por dia. Já para a turma do Infantil I, esta média cai para 100 gramas ao dia, pois estas crianças começam a ingerir sopas, vitaminas e iogurtes somente a partir dos seis meses de idade.

Conforme política da instituição, o leite consumido pela turma infantil I é fornecido pelos próprios pais, pelo fato de que cada um optar pela escolha da sua preferência. Sendo assim, não foi considerado este item no cálculo dos alimentos. Deste modo, para este cálculo multiplicou-se o custo médio dos alimentos pela quantidade estimada consumida diariamente e novamente multiplicou-se pela quantidade de dias do mês, conforme a Tabela 5 para encontrar o resultado mensal deste custo.

Tabela 5 – Rastreamento das despesas com alimentação

Departamentos	Consumo diário Kg	Direcionadores		
		Dias mês	Alunos	Custo Aluno
Infantil I	0,100	23	1	7,29
Infantil II	0,200	23	-	-
Infantil III	0,300	23	-	-
Infantil IV	0,350	23	-	-
Infantil V	0,400	23	-	-
Infantil VI	0,500	23	1	36,47

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme a Tabela 5, obteve-se com o rastreamento do custo dos alimentos por criança de R\$ 7,29 mensais na turma Infantil I e na turma Infantil VI o valor de R\$ 36,47 mensais.

O próximo centro de atividades que foi calculado diz respeito aos custos realizados com a limpeza e manutenção, onde estão agrupados os gastos com o salário da faxineira, materiais utilizados na limpeza e manutenção, depreciação e os serviços realizados por terceiros na manutenção e conservação da instituição.

O cálculo do gastos gerais com limpeza, engloba os desembolsos com a faxineira e materiais de limpeza. O valor anual apurado foi de R\$ 5.475,28 por ano.

Para encontrar o valor mensal deste desembolso, dividiu-se os R\$ 5.475,28 pelos meses do ano obtendo um resultado de R\$ 456,27 por mês. Assim, estes custos foram rateados pelos departamentos conforme a Tabela 6.

Tabela 6 – Distribuição gastos gerais com limpeza

Departamentos	Atividades	Direcionadores			
		Turmas	Custo Turma	Alunos	Custo Aluno
Infantil I	Gastos gerais limpeza	1	88,46	6	14,74
Infantil II	Gastos gerais limpeza	1	88,46	-	-
Infantil III	Gastos gerais limpeza	1	88,46	-	-
Infantil IV	Gastos gerais limpeza	1	88,46	-	-
Infantil V	Gastos gerais limpeza	1	88,46	-	-
Infantil VI	Gastos gerais limpeza	1	88,46	11	8,04
Total		6	530,77		

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme exposto, o desembolso efetuado com os itens relacionados a limpeza da instituição compreendem um gasto de R\$ 14,74 por mês para cada aluno da turma infantil I e R\$ 8,04 ao mês para cada aluno da turma infantil IV.

O item manutenção em geral, corresponde aos gastos com materiais utilizados para o conserto ou reformas dos equipamentos e instalações da instituição, depreciação, equipamentos e serviços terceirizados. Os custos anuais com estes itens são de R\$ 1.296,05. Depois de divididos pelos meses do ano representaram o valor de R\$ 108,00 ao mês. Este valor foi distribuído entre as turmas conforme a Tabela 7.

Tabela 7 – Distribuição gastos manutenção geral

Departamentos	Atividades	Direcionadores			
		Turmas	Custo Turma	Alunos	Custo Aluno
Infantil I	Manutenção Geral	1	52,28	6	8,71
Infantil II	Manutenção Geral	1	52,28	-	-
Infantil III	Manutenção Geral	1	52,28	-	-
Infantil IV	Manutenção Geral	1	52,28	-	-
Infantil V	Manutenção Geral	1	52,28	-	-
Infantil VI	Manutenção Geral	1	52,28	11	4,75
Total		6	313,69		

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 7, representa os gastos realizados com a manutenção geral na instituição tendo como valor apurado de R\$ 8,71 ao mês para um aluno do Infantil I e R\$ 4,75 ao mês para um aluno do Infantil VI.

O cálculo do custo das atividades extracurriculares, representam os desembolsos com as aulas de educação física e inglês, foi constatado que o valor anual foi de R\$ 5.040,00, ou seja, a professora de educação física recebeu R\$ 220,00 ao mês pela prestação do serviço de oito aulas realizadas em cada turma. E a professora de inglês recebe o valor por mês de R\$ 200,00 pelas oito aulas realizadas durante cada mês.

A distribuição deste custo com aulas de inglês ocorreu somente em três turmas, pelo fato de ser fornecido este serviço apenas para as crianças a partir da turma Infantil IV. Deste modo, o rastreamento destes desembolsos está demonstrado na Tabela 8.

Tabela 8 – Distribuição dos gastos com educação física e inglês

Departamentos	Atividades	Direcionadores			
		Turmas	Custo Turma	Alunos	Custo Aluno
Infantil I	Aulas educação física / inglês	1	36,67	6	6,11
Infantil II	Aulas educação física / inglês	1	36,67	-	-
Infantil III	Aulas educação física / inglês	1	36,67	-	-
Infantil IV	Aulas educação física / inglês	1	103,33	-	-
Infantil V	Aulas educação física / inglês	1	103,33	-	-
Infantil VI	Aulas educação física / inglês	1	103,33	11	9,39
Total		6	420,00		

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme evidenciado, a os valores dos gastos com as atividades extracurriculares, para cada turma, correspondem para a turma Infantil I o valor de R\$ 6,11 ao mês por aluno e para a turma Infantil VI o custo de R\$ 9,39 por aluno ao mês.

O último centro das atividades compreende os gastos com a administração e gastos a alocação do imóvel, e estão relacionados com o funcionamento da instituição.

No cálculo dos gastos gerais da administração, foi considerado os desembolsos com mão-de-obra da secretária, materiais de expediente, contabilidade, marketing, plano de saúde, energia elétrica e telefone.

O valor anual apurado foi de R\$ 17.318,78, que dividido pelos meses do ano representando uma despesa de R\$ 1.443,23 ao mês. A distribuição deste valor ocorreu conforme a Tabela 9.

Tabela 9 – Distribuição gastos gerais administração

Departamentos	Atividades	Direcionadores			
		Turmas	Custo Turma	Alunos	Custo Aluno
Infantil I	Gastos gerais administração	1	240,54	6	40,09
Infantil II	Gastos gerais administração	1	240,54	-	-
Infantil III	Gastos gerais administração	1	240,54	-	-
Infantil IV	Gastos gerais administração	1	240,54	-	-
Infantil V	Gastos gerais administração	1	240,54	-	-
Infantil VI	Gastos gerais administração	1	240,54	11	21,87
Total		6	1.443,23		

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 9, evidencia que, a distribuição dos gastos administrativos representam um valor de R\$ 40,09 por mês para cada aluno do Infantil I e R\$ 21,87 para cada aluno da turma do Infantil VI.

O próximo item calculado diz respeito aos gastos com a alocação do imóvel, que compreendem o aluguel do imóvel e as taxas e contribuições, que são os desembolsos com o alvará de localização, alvará sanitário, IPTU. O valor obtido foi de R\$ 36.840,40 durante o ano. Como o aluguel e a maioria destes impostos se baseiam na localização e no espaço físico do imóvel, para efeito de rastreamento destas despesas levantou-se o tamanho das dependências da instituição pesquisada.

A instituição ocupa em um terreno de 1.604 mt.², contendo um prédio de dois andares com sua área total de 432 mt.² e outro prédio com área total de 184 mt.², correspondendo assim, a um espaço físico total de 1.912 mt.².

Para o rastreamento deste desembolso, levantou-se ainda, o espaço físico de cada sala de aula utilizada pelas turmas e também o espaço das áreas em comum. Após, distribuiu-se o total das áreas em comum para as turmas existentes.

Assim, chegou-se ao total de áreas utilizadas por cada turma. Com a divisão desta nova área utilizada por cada turma com o total do espaço físico disponível na instituição,

obteve-se a porcentagem de espaço utilizado por cada turma.

O próximo passo foi à multiplicação da porcentagem do espaço utilizado por cada turma, pelo total das despesas com o imóvel, chegou-se ao valor desta despesa por turma no ano conforme a Tabela 10.

Tabela 10 – Alocação gastos com imóvel

Departamentos	Salas áreas mt ²	Espaço utilizado mt ² salas + áreas comuns	Espaço utilizado	Valor anual Aluguel
Infantil I	44,40	307,02	16,06%	5.915,59
Infantil II	48,20	310,82	16,26%	5.988,81
Infantil III	48,00	310,62	16,25%	5.984,96
Infantil IV	46,60	309,22	16,17%	5.957,98
Infantil V	49,10	311,72	16,30%	6.006,15
Infantil VI	56,00	318,62	16,66%	6.139,10
Sala Video	44,00	44,00	2,30%	847,79
Áreas Lazer / Comuns	1.575,70	-	-	-
Total	1.912,00	1.912,00	100%	36.840,40

Fonte: dados da pesquisa

A alocação dos gastos imóvel na turma Infantil I corresponde a 16,06% do total da área disponível na instituição, com a multiplicação desta porcentagem pelo valor total das despesas chegou-se ao valor de R\$ 5.915,59 por ano.

Após apurar o valor anual deste gasto, restou apenas dividir este valor pelos meses do ano para obter-se o valor por mês. O resultado foi de R\$ 492,97 ao mês. Deste modo, este valor foi alocado pela quantidade de alunos existentes na turma Infantil I.

Tabela 11 – Alocação gastos imóvel turma infantil I

Departamento	Atividade	Direcionadores	
		Alunos	Custo Aluno
Infantil I	Gastos locação imóvel	6	82,16
Total			492,97

Fonte: dados da pesquisa

Conforme a Tabela 11, os gastos com locação do imóvel representam para a instituição o valor de R\$ 82,16 ao mês por aluno da turma Infantil I.

Para a alocação dos gastos com o imóvel na turma Infantil VI, foi considerado o valor apurado na Tabela 10, mais as despesas alocadas na sala de vídeo. Esta por sua vez, foi considerada como uma área separada por constatar-se que a mesma é utilizada somente pelas turmas Infantil IV, V e VI.

Deste modo o valor R\$ 847,79 apurado na sala de vídeo foi dividido entre estas três turmas, com isto chegou-se ao valor de R\$ 282,60. Conseqüentemente, o valor levantado em cada sala de aula destas três turmas foi acrescido deste valor de um terço apurado com a sala de vídeo.

Assim, o valor alocado para a turma do Infantil VI foi de R\$ 6.139,10 conforme a Tabela 10, mais os R\$ 282,60 que corresponde a um terço da sala de vídeo. Assim, o total dos gastos com imóvel foi de R\$ 6.421,70 no ano.

Este valor representa o valor de R\$ 535,14 por mês. Que foi alocado para os alunos conforme a Tabela 12.

Tabela 12 – Alocação gastos imóvel turma infantil VI

Departamento	Atividade	Direcionadores	
		Alunos	Custo Aluno
Infantil VI	Gastos locação imóvel	11	48,65
Total			535,14

Fonte: dados da pesquisa

Assim, os gastos com a alocação imóvel representam por aluno para a turma Infantil VI o valor de R\$ 48,65 ao mês.

Com a apuração de todos os gastos por mês com os alunos das turmas Infantil I e Infantil VI, chegou-se então aos seguintes valores para o quadro resumo do método de custeio ABC na instituição pesquisada.

Para a turma Infantil I, o resultado da aplicação do método de custeio ABC na instituição pesquisada está demonstrado conforme o Quadro 3.

Departamento	Centro das Atividades	Atividades	Direcionadores Custo / Aluno
Turma Infantil I	Sala Aula	Professora	214,50
		Materiais Pedagógicos	1,74
	Refeitório	Gastos Gerais	23,52
		Alimentos	7,29
	Limpeza / Manutenção	Gastos Gerais Limpeza	14,74
		Manutenção Geral	8,71
	Atividades extracurriculares	Aulas Educação Física / Inglês	6,11
Administrativo	Gastos Gerais Administração	40,09	
	Gastos Imóvel	82,16	
TOTAL			398,86

Quadro 3 – Quadro resumo custeio ABC na turma infantil I

Fonte: dados da pesquisa

O Quadro 3, evidencia todos os gastos ocorridos em média por mês com um aluno da turma Infantil I no ano de 2006. Os valores expressivos representam a mão-de-obra com as professoras e o custo com a locação do imóvel. O resultado da soma total destes gastos representa o valor de R\$ 398,86 por mês, ou seja, para cada aluno que frequenta a turma do Infantil I em período integral a instituição desembolsa por mês o valor de R\$ 398,86.

Para a turma Infantil VI, o resultado da aplicação do método de custeio ABC na instituição pesquisada está demonstrado conforme o Quadro 4.

Departamento	Centro das Atividades	Atividades	Direcionadores Custo / Aluno
Turma Infantil VI	Sala Aula	Professora	138,80
		Materiais Pedagógicos	0,95
	Refeitório	Gastos Gerais	12,83
		Alimentos	36,47
	Limpeza / Manutenção	Gastos Gerais Limpeza	8,04
		Manutenção Geral	4,75
	Atividades extracurriculares	Aulas Educação Física / Inglês	9,39
Administrativo	Gastos Gerais Administração	21,87	
	Gastos Imóvel	48,65	
TOTAL			281,75

Quadro 4 – Quadro resumo custeio ABC na turma infantil IV

Fonte: dados da pesquisa

No Quadro 4, estão demonstrados os gastos ocorridos em média por mês com um aluno da turma Infantil VI no ano de 2006. Os valores mais expressivos concentram-se também na mão-de-obra com as professoras e o custo com a alocação do imóvel. O resultado da soma total destes gastos representa o valor de R\$ 281,75 por mês, ou seja, para cada aluno que frequenta a turma do Infantil VI em período integral a instituição desembolsa por mês o valor de R\$ 281,75.

Conforme as informações fornecidas, a instituição poderá utilizar estes dados para tomar decisões sobre a rentabilidade da instituição, encontrar o ponto de equilíbrio por turma ou da instituição. Decidir sobre quais atividades agregam valor a empresa e quais são desnecessárias. Assim, os gestores terão a oportunidade de analisar a necessidade de aplicar novos valores às mensalidades como também realizar promoções, descontos ou aumento de diferenciais oferecidos para prestação dos serviços educacionais.

5 CONCLUSÕES

Na busca de uma resposta ao problema, que teve como questão norteadora desta pesquisa, quanto a forma do método de custeio ABC, contribuir para o auxílio à tomada de decisões gerenciais em uma instituição privada de educação infantil, a pesquisa apontou que este método gera informações eficientes pelo fato de permitir a visualização dos gastos nas atividades realizadas para a prestação dos serviços educacionais.

Utilizou-se da pesquisa exploratória, quantitativa com aspectos quantitativos para a aplicação do método de custeio ABC na instituição, desta forma demonstrou-se os custos e despesas, em relação a cada aluno e turma estudada. Utilizou-se as turmas Infantil I por representar a menor quantidade de alunos e atividades para a prestação dos serviços educacionais e a turma Infantil IV, por concentrar a maior quantidade de atividades para a prestação destes serviços. Assim, apresentou-se com maior clareza onde estão as atividades e os valores gastos com a prestação dos serviços educacionais, tendo em vista que a instituição não possui nenhum método de apropriação dos seus custos.

Identificou-se que a instituição possui como maiores desembolsos a mão-de-obra com as professoras e os gastos com a locação do imóvel, tanto na turma infantil I como também para a turma infantil VI.

Com a apuração de todos os gastos ocorridos no ano de 2006, chegou-se a uma média de R\$ 2.393,16 por mês na turma Infantil I, ou seja, para cada aluno que frequenta a turma do Infantil I em período integral a instituição possui um gasto de R\$ 398,86 ao mês. E para a

turma infantil VI o resultado da soma total destes gastos representa o valor de R\$ 3.099,25 por mês. Assim, para cada aluno que frequenta a turma do Infantil VI em período integral a instituição desembolsa o valor de R\$ 281,75 ao mês.

Conforme as informações fornecidas, a instituição pesquisada poderá utilizar estes dados sobre a rentabilidade de cada aluno, encontrar o ponto de equilíbrio da instituição ou por turma. Também poderá tomar decisão sobre quais atividades agregam valor a empresa e quais são desnecessárias ou até mesmo criar novos diferenciais para seus serviços. Assim, os gestores terão a oportunidade de analisar a necessidade de aplicar novos valores às mensalidades como: promoções, descontos ou aumento de diferenciais oferecidos para prestação dos serviços educacionais até mesmo aumentar a sua margem de retorno sobre cada aluno ou turma.

Ao se alcançarem os objetivos, pode-se concluir que o método de custeio ABC, quanto à apuração dos custos e auxílio a tomada de decisão em uma instituição de educação infantil é um método eficiente e gera informações para a tomada de decisão, pois permitem a visualização dos gastos com as atividades realizadas para a prestação dos serviços educacionais. Desta forma, os administradores podem ter informações mais precisas na tomada de decisões quanto a melhores alternativas para a prestação dos serviços educacionais, formação dos preços das mensalidades e aplicação dos recursos a sua disposição.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida . **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BELLO, José Luis de Paiva. **Metodologia de pesquisa**. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: <www.pedagogiaemfoco.pro.br/met05.htm#metodol> . Acesso em: 31/10/2006.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e formação de preço: uma abordagem competitiva sistêmica e integrada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL, Ministério da Educação e do Desporto. Secretária da Educação Fundamental. **Referencial curricular nacional para educação infantil: formação pessoal e social**. Brasília: MEC/SEF, 1998. 3v. il.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas 2006. p. 117-143.

MATOS, Paulo Onildo. **Mensuração do resultado dos serviços prestados em instituições de ensino superior fundamentado no custeio baseado em atividades: o caso da UNERJ**. 2005. 213 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-96.