

A CONTABILIDADE POR ATIVIDADES COMO FERRAMENTA ESTRATÉGICA PARA A GESTÃO UNIVERSITÁRIA

Roberto Mauro Dall Agnol

Resumo:

Este trabalho discorre sobre a Contabilidade Por Atividades e a possibilidade de sua aplicação numa estrutura universitária, fazendo uma análise das práticas existentes, comparando-as ao custeamento por atividades e descrevendo os resultados de tal aplicação, realizada em estudo de caso. O texto desenvolve-se, inicialmente, com base numa crítica aos sistemas de informações atualmente em uso nas universidades, na necessidade de modernização das metodologias de controle e na análise da contabilidade por atividades como uma alternativa para a melhoria do processo decisório e conseqüentemente da gestão. Posteriormente, há uma exposição sobre o método de custeamento baseado em atividades, com a explicação sobre sua concepção, funcionamento e resultados que oferece, essencialmente se comparado às práticas tradicionais de custeamento em uso nas universidades. Finalmente demonstram-se, as principais vantagens do uso da contabilidade por atividades para a gestão universitária.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

A CONTABILIDADE POR ATIVIDADES COMO FERRAMENTA ESTRATÉGICA PARA A GESTÃO UNIVERSITÁRIA

Resumo:

Roberto Mauro Dall Agnol

Universidade do Oeste de Santa Catarina

roberto@unoescxxe.edu.br

Este trabalho discorre sobre a Contabilidade Por Atividades e a possibilidade de sua aplicação numa estrutura universitária, fazendo uma análise das práticas existentes, comparando-as ao custeamento por atividades e descrevendo os resultados de tal aplicação, realizada em estudo de caso. O texto desenvolve-se, inicialmente, com base numa crítica aos sistemas de informações atualmente em uso nas universidades, na necessidade de modernização das metodologias de controle e na análise da contabilidade por atividades como uma alternativa para a melhoria do processo decisório e conseqüentemente da gestão. Posteriormente, há uma exposição sobre o método de custeamento baseado em atividades, com a explicação sobre sua concepção, funcionamento e resultados que oferece, essencialmente se comparado às práticas tradicionais de custeamento em uso nas universidades. Finalmente demonstram-se, as principais vantagens do uso da contabilidade por atividades para a gestão universitária.

Área temática: Gestão Estratégica de Custos

A CONTABILIDADE POR ATIVIDADES COMO FERRAMENTA ESTRATÉGICA PARA A GESTÃO UNIVERSITÁRIA

O surgimento do trabalho de forma mais constante, inicialmente com a exploração agropecuária e, posteriormente, com o comércio e a indústria destaca-se como um período marcante na evolução do conhecimento humano e, naturalmente, no surgimento das necessidades de controle. A evolução temporal trouxe novidades e maior aprimoramento tecnológico, aumentando também a oferta de produtos e serviços, despertando o senso da competitividade e da necessidade de gestão mais qualificada.

O século vinte trouxe a ampliação dos horizontes comerciais do planeta, superando distâncias entre as nações e permitindo que as organizações comercializassem seus produtos e serviços de quaisquer partes para quaisquer indivíduos, com preços e prazos competitivos. Tal ampliação colocou em evidência as organizações mais preparadas e em xequê as menos organizadas, valorizando ao extremo a gestão e a decisão.

Analizando o cenário onde a empresa se encontra inserida, é possível perceber a presença de diversas entidades atuando em parceria ou como concorrentes (governo, consumidores, fornecedores, instituições financeiras, empregados, etc.). Essas inter-relações que ocorrem, com maior ou menor intensidade, culminam em um complexo processo de gestão empresarial. Ressalte-se que, ao mesmo tempo que a empresa é impactada pela turbulência ambiental, também ela interage com seu ambiente, em constante mutação. Tal fato pode gerar oportunidades ou ameaças para a empresa. [...] Nesse sentido, os gestores precisam conhecer profundamente a organização que está sob sua responsabilidade, bem como o ambiente competitivo onde ela opera, a fim de avaliar o impacto da turbulência ambiental e desenvolver o cenário para uma solução eficaz. Assim, fica nítida a importância da informação, pois é por meio dela que os gestores conseguem identificar tanto as oportunidades quanto as ameaças que o ambiente oferece à empresa. BEUREN (1998:13).

Procedimentos de igual relevância imediata e custo podem ser totalmente distintos se analisados como geradores de resultados futuros; ainda podem ser igualmente prejudiciais quando vistos sob a ótica da realização de receitas futuras ou até julgados inaptos ao mercado, seja pelo ângulo da competitividade, da modernidade tecnológica ou mesmo de outras concepções, como divergências culturais.

Quando se menciona a necessidade de constante avaliação de possibilidades e perspectivas, pretende-se reforçar a importância da avaliação das opções, fenômeno este impossível sem a existência de um bom sistema de informações.

Considerando a contabilidade como detentora das informações da empresa, vislumbra-se sua aplicação como banco de dados, contemplando não apenas registros de natureza fiscal, mas a todos os dados possíveis, a fim de facilitar o uso de sistemas de informações funcionais e efetivamente úteis à tomada de decisões.

Ao descrever um sistema de informações funcional e útil, deve-se lembrar que esta definição passa pela aplicabilidade do mesmo para cada organização, ou seja, o sistema ou modelo mais adequado é o que satisfaça às necessidades de informação e gerência de cada organização, pensada individualmente. Acrescenta-se ainda, que o sistema mais complexo não necessariamente será o mais eficiente ou eficaz. Tal definição passa diretamente pela importância de seu uso como instrumento de apoio confiável à tomada de decisões.

O sistema de informação contábil é um vínculo formal para o processamento operacional de dados contábeis e para as atividades de suporte a decisão [...] Somente recentemente o sistema de informação contábil expandiu-se para uma gama de áreas, com provisão de informações específicas para os propósitos de suporte à tomada de decisões e avaliação de performance. NASH (1984:06 e 07).

Na realidade, a contabilidade e o sistema de informação contábil, surgiram com o objetivo primeiro de prover informações para a gestão, passando por transformações ao longo do tempo, as quais voltaram à mesma essencialmente para atividades fiscais, fugindo do seu foco principal. Felizmente, tal desvio foi reparado a tempo e hoje é possível vislumbrar a contabilidade e seu sistema de informações como algo indispensável para a gestão.

[...] nosso ponto de vista diferencia-se dos dois extremos e repousa mais na construção de um arquivo básico de informação contábil, que possa ser utilizado de forma mais flexível por vários tipos de usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação, neste ou naquele princípio de avaliação, porém, extraídos todos os informes do arquivo básico ou data-base estabelecido pela contabilidade [...] a função da contabilidade permanece inalterada através dos tempos, ou seja, quanto a prover informação útil para a tomada de decisões econômicas. IUDÍCIBUS (1997:19 e 20).

Do exposto, salienta-se que a razão de ser da contabilidade é a organização. Logo, se tratando de um sistema de contas com o fim maior de coleta, registro e interpretação de dados, logicamente há uma relação direta e inevitável entre contabilidade e gestão, relação esta existente desde seu surgimento.

A seriedade e transparência das informações utilizadas e a obediência de uma organização lógica dos processos organizacionais é fundamental para o sucesso no uso dos sistemas de informação.

Com a crescente necessidade de melhor gerenciar recursos e dinamizar sistemas de informações viabilizando decisões mais precisas e em tempo real, verifica-se que algumas organizações investem somas milionárias em equipamentos e treinamentos, além da busca do desenvolvimento e implantação de novas tecnologias.

O surgimento de softwares de gestão mais autônomos vêm trazendo comodidades para uns e transtornos para outros, pois ao passo que as organizações com maior potencial competitivo desenvolvem estratégias de expansão maximizando lucros e reduzindo custos, outras, menos favorecidas economicamente, encontram dificuldades de manutenção no mercado. Dificuldades essas, causadas principalmente pela deficiência tecnológica e ausência de processos aprimorados de controle.

Segundo PORTER (1989:02) “Existem dois tipos básicos de vantagem competitiva: liderança de custo e diferenciação”.

São inúmeras as conseqüências suportadas pelas organizações que participam do mercado global, como também são muitas as peculiaridades de cada setor competitivo, caracterizando assim uma gama de informações e necessidades diferenciadas em cada segmento. Pela existência de tais diferenciações, verifica-se que a aplicação de modelos de controle e gestão deve ser particularmente avaliada e desenvolvida, fator fundamental para a otimização da gestão de recursos.

As práticas atuais de gestão universitária

As universidades não fogem à regra das demais instituições quanto à necessidade de adequação de um modelo às suas peculiaridades, pois têm características bastante específicas e sofrem em função da pequena quantidade de teorias de gestão aplicáveis à sua realidade. Empiricamente, avalia-se a grande necessidade do desenvolvimento de modelos de gestão universitária mais atualizados e eficazes, concebidos por uma ótica de informação exata e em tempo real. Daí a grande vinculação entre a gestão universitária e o sistema de informações da organização.

A abrangência e a competitividade surgidas com o advento da globalização aliadas à necessidade crescente de otimização de recursos têm resultado, primeiramente, numa busca onde o primordial é a identificação de quanto se consome de recursos em cada etapa do processo produtivo, independentemente do tipo de estrutura envolvido.

As universidades têm desenvolvido sua estrutura ao passar dos anos, de modo muito semelhante às instituições relacionadas à administração pública, ou seja, encontrando-se organizadas de modo menos preocupado com estratégias competitivas e modelos de gestão e com pouco ou nenhum investimento voltado à qualidade dos serviços e ao aprimoramento de sistemas de informação e gestão.

As práticas utilizadas são, normalmente, ultrapassadas, com grandes deficiências em vários níveis estratégicos para a gestão, dentre os quais pode-se citar como mais comuns: a inexistência de procedimentos de custeamento realmente eficazes; a falta de contato entre a contabilidade e os diversos sistemas de informação existentes; o desconhecimento, por grande parte dos gestores, de muitas informações importantes sobre a organização; a prática de decisões sem o uso de relatórios contábeis, baseadas no instinto e pouco fundamentadas em informações.

Considerando como hipótese a existência de tais deficiências na organização e gestão frente à evolução tecnológica, às novas teorias administrativas, o avanço das técnicas de controle e gestão de recursos, bem como diante da necessidade de manutenção e competitividade mais constantes a cada dia, aliadas às restrições financeiras mais presentes nos últimos anos, há a necessidade de que as universidades passem por uma mudança em seu ambiente gerencial, preocupando-se efetivamente em gerir de modo mais racional os seus recursos e estabelecendo estratégias de ação mais ousadas, com vistas a novos clientes e melhores resultados.

Ainda assim, o tempo perdido continua sendo uma etapa a ser vencida; as técnicas, teorias, métodos, modelos e, enfim, todas as práticas aplicadas na gestão de empresas normalmente não têm idêntica aplicação na gestão universitária, fazendo-se indispensável sua remodelagem, adequando-as conforme a necessidade destas instituições.

Com a grande valorização dos potenciais competitivos nas organizações, a eliminação de fronteiras comerciais, a quantidade cada vez maior de estudos e concepções de novas tecnologias, sem citar a estrutura especulativa que se implanta com maior intensidade na economia a cada dia que passa, identifica-se que a composição das estruturas produtiva e geradora de riquezas deve readequar-se constantemente, visando o acompanhamento de tendências, a conservação e ampliação de espaços. Para tal, o planejamento estratégico aliado a novos modelos de gestão deve ser primordial em todas as organizações, inclusive as universitárias.

Para a atualização administrativa e tecnológica ser efetivamente possível, entende-se que a preocupação com planejamento e a busca contínua de novos modelos de gestão deva ser acompanhada pelo uso de técnicas mais eficazes, tornando-se fator de resultados imediatos no diferencial competitivo, pois é através da gestão que o resultado econômico-financeiro e social é alcançado, delineando o futuro das instituições.

No momento atual, é clara a ausência de práticas de gestão universitária totalmente coerentes com a formatação econômica e social do planeta. Embora exista uma busca por um método adequado e pela utilização de um modelo ideal, as instituições de ensino superior ainda não aplicam, com frequência, em sua gestão, as descobertas e ensinamentos pregados em suas próprias salas de aula.

A implantação de procedimentos já conhecidos e utilizados no ambiente empresarial pode requerer adaptações. Cabe, porém, refletir que é extremamente necessário implementar a aplicação de formas mais atualizadas de controle de recursos. As sugestões são várias, mas, agindo com coerência, deve-se adotar a prática que mais atenda às necessidades de controle e tomada de decisões de uma universidade, cujas atividades são inúmeras e a utilização dos recursos é variável para os diferentes objetos de custo.

A aplicação da contabilidade por atividades como alternativa de apoio para a gestão universitária

Como método atualizado e pelas diversas aplicações existentes em outros setores, principalmente na indústria, verifica-se o uso da contabilidade por atividades como uma alternativa de apoio muito promissora em sendo aplicada à gestão universitária.

A Contabilidade Por Atividades – CPA é um mecanismo de controle de custos que fornece informações voltadas principalmente para a tomada de decisões relacionadas à melhoria contínua dos processos. Sua aplicação tende a gerar inúmeras contribuições no contexto da gestão universitária, estas diretamente relacionadas com as tendências do mercado.

Entende-se, portanto, que a proposta da contabilidade por atividades vem ao encontro das necessidades contemporâneas de identificação e direcionamento dos custos de cada atividade, fato imprescindível para a apuração do custo por produto ou serviço pois o mesmo tem se constituído em importante ferramenta para a gestão e manutenção de empresas no ambiente competitivo contemporâneo.

A contabilidade por atividades, no contexto da gestão, tem fundamental participação nas mais modernas técnicas de sistematização de informações. Cabe salientar que sua inserção no citado contexto ocorreu em resposta à necessidade de melhoria nos processos, mais especificamente voltados aos setores industriais. Ocorre que sua concepção e forma de direcionamento de custos foram elaboradas

de modo tal tornou-se possível identificar e aplicar esse método a outros setores além da indústria.

Em suma, o maior objeto de controle da contabilidade por atividades são os custos indiretos, os quais têm na contabilidade por atividades um direcionamento mais aprimorado, permitindo uma melhoria efetiva nos controles. Assim, quando há referência às estruturas universitárias, fica clara a possibilidade de influência positiva que o uso da contabilidade por atividades tem, essencialmente no que tange a melhor apropriação dos custos indiretos, pois estes têm se tornado cada vez mais relevantes em tais estruturas.

Com o constante acompanhamento de tendências e dos novos modelos de gestão por parte das organizações, fica clara a necessidade de todas as entidades em manter sua estrutura enxuta, visando permitir adaptações constantes, de acordo com as necessidades do mercado competitivo. Tal composição estrutural requer uma competente organização de informações, que permita a tomada de decisões com base em dados consistentes.

Concepção da contabilidade por atividades

A idéia de Custeio Baseado em Atividades já existe há muitos anos: “Segundo alguns autores, o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Outros registros históricos mostram que o ABC já era bastante conhecido e usado nos anos 60”. NAKAGAWA (1994:41).

O que tem sido alterado com o passar do tempo é a identificação do método, cada vez mais, com a realidade das organizações mundiais. Esta nova perspectiva é consequência maior da abertura de mercados, aumento da competitividade em praticamente todos os setores da economia, gradativa redução da participação da mão-de-obra direta na produção e outros custos diretos com o aumento de custos indiretos, principalmente pela diversidade de novos produtos e desenvolvimento de diferenciais competitivos por organizações concorrentes.

A mesma tecnologia que possibilitou tal crescimento de negócios e desenvolvimento concorrente, além de extrapolar fronteiras também trouxe benefícios como a velocidade e melhoria nas transações internas das organizações, bem como em sua própria estrutura, seja de negócios, seja de controle de operações. É exatamente aí que aparecem os controles de custos e as informações gerenciais e de apoio à decisão.

A facilidade de implantação de controles frente às novas tecnologias surgidas com a informática certamente trouxe à tona a possibilidade efetiva da realização de controles de custos mais detalhados. A contabilidade por atividades, com o uso do custeio baseado em atividades e dispondo do ferramental adequado pôde, então, trabalhar de modo a produzir informações realmente eficazes para a gestão das organizações.

Como já é tradicional, a iniciativa privada saiu na frente implantando sistemas dos mais avançados, inclusive os denominados de *gestão inteligente*, enquanto que as organizações públicas e demais entidades demoraram a sentir a real necessidade e se adaptar à nova realidade.

A contabilidade por atividades obedece a uma concepção que busca distribuir todos os recursos utilizados de forma proporcional a seu uso, para cada objeto de custo, resultado do esforço organizacional, ou seja, quando uma atividade de apoio é utilizada por vários objetos de custo, sua influência em cada um deve ser

medida de acordo com a proporção utilizada daquela atividade para a formação de cada objeto de custo.

A idéia central é de uma alocação de recursos para as atividades existentes e daí uma realocação para os objetos de custo, proporcionalmente a ocorrência desta ou daquela atividade por tais objetos.

A utilização do ABC pode também oferecer subsídios para que se atenda às exigências legais com o mínimo de arbitrariedade no tratamento dos custos indiretos. Porém, a utilidade do Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos, afirma Nakagawa.

Atualmente, devido à globalização da economia, a liderança em custos passou a ser uma vantagem competitiva das empresas, devendo fazer parte de sua estratégia. Para isto, os velhos conceitos da contabilidade de custos devem ser substituídos por novos conceitos, como os apresentados pelo ABC, que requerem a mudança na cultura da empresa, buscando o envolvimento e o comprometimento das pessoas, para tornar o gerenciamento de custo um estado de arte, que manterá a liderança de custos como uma vantagem competitiva da empresa, assegurando e fortalecendo sua posição no mercado. BRIMSON (1996:08).

A preocupação dos inúmeros estudiosos do assunto gira em torno da busca de um método de custeamento que possibilite preencher as diversas lacunas existentes nas formas de apuração de custos e na geração de informações úteis à tomada de decisão.

O aprimoramento do método de controle por atividades e sua correta utilização, através da formação de relatórios gerenciais consistentes, permite o avanço do nível de custos para o nível gerencial ou do ABC (Activity Based cost) para o ABM (Activity Based Management), que tem no ABC a essência do seu funcionamento.

Com a otimização dos sistemas de informações nas organizações e com a aplicação criteriosa do modelo de custeio por atividades, a gestão do “negócio” passa a ser mais favorecida, possibilitando a tomada de decisões de acordo com a situação real da instituição.

“Algumas vezes, a infra-estrutura da empresa é encarada apenas como ‘despesa indireta’, mas pode ser uma poderosa fonte de vantagem competitiva” PORTER (1989:40).

As universidades encontram-se, até os dias de hoje, em situação parecida àquela vivida há anos atrás no que se refere ao uso de novas alternativas de controle e gestão. A exceção feita à peculiaridade da descoberta de muitas tecnologias de informação e da sua disponibilização aos integrantes funcionários, professores e alunos não é tida como exemplo em sua gestão, ou seja, a Universidade pesquisa e ensina, mas não aplica com a mesma intensidade ou ao mesmo tempo em que ensina.

Enquanto a organização universitária acessa as novas tecnologias e as emprega em sua atividade fim, as atividades intermediárias e não menos importantes ainda não têm se utilizado intensamente da tecnologia à disposição para melhorar de forma substancial seus controles, tanto no que se refere à formação de custos, quanto à melhoria das informações de gestão. O uso das novas tecnologias de informação nas atividades intermediárias da universidade, mais especificamente

nas atividades de gestão de recursos e apoio administrativo tem ocorrido essencialmente para agilizar os processos e eliminar custos com mão de obra.

Contabilizar as atividades significa coletar todas as informações financeiras e operacionais relativas às atividades pela empresa, levando-se em consideração as informações financeiras referentes ao custo da atividade, juntamente com as informações operacionais a que se referem, como tempo, qualidade, flexibilidade, calculando-se o valor da atividade. HARDMAN (1992:345).

O cálculo do “valor da atividade” é o simples reflexo da somatória dos recursos envolvidos e necessários para o funcionamento da atividade. Com tal operação, busca-se identificar com clareza pontos relevantes, facilitando a tomada de decisões.

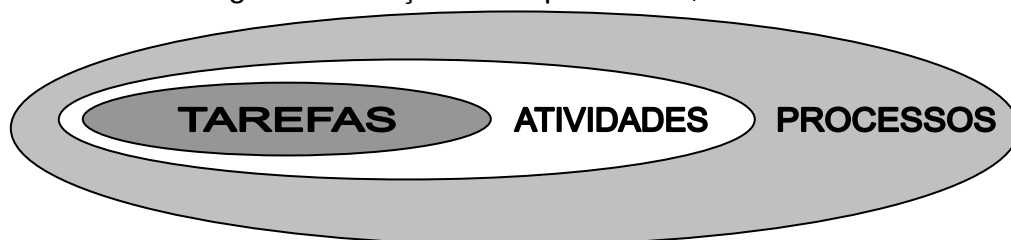
A lógica da Contabilidade Por Atividades está justamente na identificação das atividades e a alocação de recursos às mesmas, sendo que a formação do custo ocorre pela transferência dos recursos das atividades para os objetos de custo, conforme o grau de utilização de cada atividade pelo objeto em produção.

“As atividades são a resposta para a pergunta ‘Por que os custos foram realizados?’ Os centros de custo são a resposta para a pergunta ‘Onde os custos foram realizados?’”. BOISVERT (1999:26).

Ainda segundo BOISVERT (1999): “outra informação relevante é de que algumas atividades só podem ser medidas pela Contabilidade por Atividades, enquanto que uma minoria até pode encaixar-se no método dos centros de custo”.

Um ponto chave para o entendimento da Contabilidade Por Atividades é o conhecimento dos conceitos sobre cadeia de valor. A cadeia de valor de uma organização é o conjunto dos processos necessários ao funcionamento daquela entidade. Conhecendo os processos envolvidos na empresa é possível decompor tais processos e funções em partes menores denominadas atividades e finalmente em tarefas. Conforme se pode vislumbrar em Boisvert (1999:55); os processos são consequência de um conjunto de atividades e estas, por conseguinte, são resultado de conjuntos de tarefas.

Figura 1: Relação entre processos, atividades e tarefas



Fonte: Adaptado de BOISVERT, Huges. *Contabilidade por Atividades*, p. 55.

Segundo PORTER (1989:44) “Tudo aquilo que uma empresa faz deveria ser classificado em uma atividade primária ou de apoio”.

Tal afirmação pode ser respaldada pelo princípio que norteia a formação de custos, onde basicamente se procura identificar, em cada custo, se é um custo direto ou indireto. Embora haja a necessidade de tal diferenciação, os custos diretos e indiretos ou as atividades primárias e as atividades de apoio têm

uma relação muito próxima umas das outras, formando um elo de contribuição no todo da cadeia de valores.

[...] a cadeia de valores não é uma coleção de atividades independentes, e sim um sistema de atividades interdependentes. As atividades de valor estão relacionadas por meio de elos dentro da cadeia de valores [...] A cadeia de valores de uma empresa e o modo como ela executa atividades individuais são um reflexo de sua história, de sua estratégia, de seu método de implementação de sua estratégia, e da economia básica das próprias atividades. PORTER (1989:44).

É justamente da existência desse encadeamento na forma de processo das atividades desenvolvidas na organização que surge a idéia de distribuir os custos ou recursos das atividades de apoio também para os objetos de custo, pois a não existência de tais atividades comprometeria as atividades primárias (ou diretas) e conseqüentemente a produção dos objetos de custo.

O custo ou desempenho de atividades diretas é melhorado através de muitos esforços em atividades indiretas. Por exemplo, uma programação melhor (uma atividade indireta) reduz o tempo de viagem da força de vendas ou o tempo do veículo de entrega (atividade direta); ou uma manutenção melhor aprimora as tolerâncias obtidas pelas máquinas. PORTER (1989:45).

Consoante CHING (1997:39): “O ABC descreve a forma como uma empresa emprega tempo e recursos para atingir determinados objetivos”.

O método ABC pressupõe que cada atividade corresponda às ações (ou grupo de tarefas) executadas na organização a fim de que se concretize um processo onde cada atividade consuma recursos (mão-de-obra, energia, matéria-prima, espaço físico, etc.). O conjunto de esforços combinados (entre as diversas atividades) busca a produção dos objetos de custo (bens e serviços).

Após a identificação clara das atividades que consomem recursos, o método da contabilidade por atividades procura medir quanto cada objeto de custo consome de cada atividade. Tal mensuração é feita por meio de direcionadores de custo, que são indicadores de uso, podendo ser, por exemplo, a quantidade de vezes que o produto passou pela atividade, a quantidade de requisições, o número de produtos e outros parâmetros de consumo.

As tarefas são partes menores da atividade ou etapas da atividade. Pode-se também explicá-las como sendo movimentos específicos que contribuem para um resultado. Para uma atividade podem existir inúmeras tarefas. Como exemplo, pode-se citar a atividade de compras, onde são tarefas o recebimento de propostas, a identificação da melhor proposta e a realização do pedido, entre outras.

Para um melhor entendimento da relação entre a formação do custo e a alocação de recursos às atividades componentes, bem como a composição dos processos, faz-se necessário a compreensão da idéia de atividade como uma etapa do processo de construção dos objetos de custo, onde haverá a formação de parte desse objeto, seja diretamente ou indiretamente.

Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços, etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos [...]. Seria útil também caracterizarmos a atividade,

reduzindo-a à sua forma mais simples: processamento de uma transação. Este pode ser descrito em termos de recursos, insumos, produtos e procedimentos. NAKAGAWA (1944:42).

A compreensão de tal idéia fica melhor quando se relaciona, mesmo que conceitualmente, cada atividade com os objetos de custo influenciados pela mesma.

A rotina de deslocamento dos recursos nos diversos âmbitos de uma organização até seu objeto fim (produto ou serviço), define o cálculo dos custos na contabilidade por atividades, sendo totalmente diferente dos métodos tradicionais.

Recentemente, têm surgido inúmeras críticas em relação ao chamado 'rateio' de custos, que é uma forma tradicionalmente utilizada para se fazer a alocação dos custos indiretos de fabricação (CIF) aos produtos.[...] Alega-se que os "rateios" são as principais causas das distorções nos custos dos produtos, e que estas têm provocado inúmeros erros de decisões. NAKAGAWA (1994:27).

No caso do ABC, não há o que se costuma chamar de rateio e sim uma política de rastreamento, que é realizado nas atividades mais relevantes da empresa e tem como finalidade identificar, classificar e mensurar a maneira como as atividades consomem recursos e, como os produtos consomem as atividades de uma empresa. O rastreamento torna-se assim um grandioso aliado da organização no que se refere à identificação de quanto cada objeto de custo consome de cada atividade, possibilitando, então, um incremento de grandes proporções nos controles internos da organização, facilitando a tomada de decisões mais acertadas.

A identificação quantitativa dos recursos de cada atividade e seu consumo por objeto de custo é o fator de estudo e o motivo da existência do ABC, pois a sua concepção foi fundamentalmente baseada no repasse ideal dos custos de cada atividade aos bens e serviços que se utilizam das mesmas.

Importante se faz citar o constante aumento das dificuldades de identificação dos recursos aos objetos de custo, pois com o avanço tecnológico as estruturas têm aumentado significativamente seus custos indiretos o que representa maior proporção de recursos nas atividades de apoio e logicamente maior grau de dificuldade na redistribuição de tais recursos aos objetos de custo, tendo em vista a participação nem sempre evidente de tais custos nos referidos objetos.

A distribuição dos recursos para as atividades obedece às necessidades de funcionamento de cada atividade, havendo um controle para que os recursos sejam proporcionais a tais necessidades. No caso da distribuição aos objetos de custo, utilizam-se os direcionadores de custo (cost driver's), que são indicadores de quanto (ou de que percentual) dos custos de cada atividade deve ser atribuído a cada objeto.

Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos. MARTINS (1998:103).

Conforme afirma MARTINS (1998:103): "a grande diferença, o que distingue o ABC do sistema tradicional é a maneira como ele atribui os custos aos

produtos. Portanto, o grande desafio, a espinha dorsal, a verdadeira ‘arte’ do ABC está na escolha dos direcionadores de custos”.

Mesmo havendo algumas dificuldades, os direcionadores de custo, em termos gerais, são eficazes em seu objetivo, o qual consiste basicamente na identificação de uma característica padrão de uso para cada atividade desenvolvida. Tal identificação é possível pela atribuição de um indicador de uso, que relaciona quantitativamente, o uso das atividades pelos objetos de custo.

Benefícios da contabilidade por atividades frente aos métodos tradicionais.

Quando do surgimento de uma nova técnica, modelo, método ou outra forma inovadora de gestão e controle de recursos, cabem sempre comparações com os conceitos já existentes. Nesse contexto, ocorre o aprimoramento das novas técnicas e a localização das diferenças entre as técnicas já existentes e cada inovação apresentada.

Muitas técnicas de gestão empresarial surgiram nas últimas duas décadas, como a gerência por objetivo, orçamento base-zero, teoria da restrição, círculos de qualidade, organização matricial. Algumas destas técnicas trouxeram contribuições significativas para a administração das empresas, outras se constituíram em modismos que não se sustentaram, outras não foram utilizadas apropriadamente, porém nenhuma delas conseguiu responder às necessidades de desempenho competitivo das organizações. CHING (1997:25).

Observando-se os métodos aplicados antes do ABC, chamados de tradicionais e comparando-os com o ABC, verifica-se que existem grandes diferenças, as quais, segundo vários autores, favorecem a aplicação e uso do ABC.

As críticas devem ater-se fundamentalmente à eficácia dos métodos e suas perspectivas de aplicação, não necessariamente aos termos utilizados, o que é o caso do rateio.

A diferença é que dentro da contabilidade de custos tradicional os custos são acumulados e controlados pelo total e por categoria dentro de cada unidade organizacional, enquanto na contabilidade por atividades os custos são associados com aquilo que a organização faz (unidades de trabalho). BRIMSON (1996:31)

A grande maioria das ações administrativas visa o curto prazo, tanto no que se refere à visão quanto às conseqüências, ou seja, comumente há uma preocupação muito grande no sentido de canalização de esforços para o equilíbrio econômico-financeiro imediato nas organizações sem a preocupação de que se mantenham atividades (custos e despesas) estratégicas. Evidentemente, não é a melhor solução, pois medidas de contenção e outras realizadas com vistas ao curto prazo podem ser maléficas quando analisadas as conseqüências no médio/longo prazo.

Assim, no rol de desvantagens dos modelos tradicionais pode constar também a falta de mecanismos estratégicos, de acompanhamento da evolução e das tendências do mercado e da organização.

Contribuições da Contabilidade Por Atividades para a Gestão Universitária

Quando uma atividade de apoio é utilizada apenas por um objeto de custo, a mesma, embora seja um custo indireto (por ser de apoio), fica de fácil identificação e passa a ter características de custo direto, pois sua existência está condicionada exclusivamente àquele objeto de custo. Porém, quando uma atividade de apoio é utilizada por vários objetos de custo, sua identificação em tais objetos fica difícil e, comumente, a atribuição é feita de modo arbitrário, facilitando a ocorrência de custos indevidos aos objetos de custo.

Segundo NAKAGAWA (1994:39) “No método de custeio baseado em atividades, ou ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica”.

A proposta da contabilidade por atividades é justamente identificar, através de direcionadores de custo, qual a participação de cada objeto de custo em cada atividade da organização, com ênfase nas atividades de apoio, por estarem ali localizados os custos indiretos e logicamente, a maior parcela de distorções.

As instituições universitárias, por sua vez, também tiveram e têm até hoje grandes dificuldades quanto à escolha e implantação de um método adequado de custeamento que permita a emissão de relatórios gerenciais seguros e em tempo real, pois tratam-se de estruturas com elevado número de atividades de apoio e conseqüentemente de custos indiretos, os quais têm sido alocados, via de regra, aos objetos de custo de forma subjetiva, prejudicando assim a tomada de decisões. Em suma pode-se dizer que as características das universidades mudaram muito com o tempo, surgindo de forma emergente a necessidade de adequação de seus métodos para o acompanhamento da realidade global.

Assim, as universidades e as empresas que emergem nos anos 90 são muito diferentes daquelas que prevaleceram nas últimas décadas. Sua concepção e suas funções mudaram. Também mudou sua forma de inter-relacionamento. Envolvidas pela velocidade do desenvolvimento tecnológico decorrente do tratamento cada vez mais rápido das informações, são obrigadas a adaptar-se às exigências de contínua renovação em seus métodos e sistemas de organização e trabalho. Segundo QUEIROZ (1992:2).

As universidades, embora tidas como centro do conhecimento, passaram muito tempo construindo e divulgando novos conhecimentos e pouco tempo colocando-os em prática. Conseqüência disto é que ainda existem sistemas de gestão universitária precários e desatualizados técnica e tecnologicamente; com dificuldades de gerenciamento e formação de custos, bem como inadequados às necessidades atuais e tendências futuras, a considerar essencialmente pela constante possibilidade de erro na alocação dos custos aos objetos fim, sejam cursos, projetos ou serviços.

Conclui-se o raciocínio pela avaliação cronológica da evolução das estruturas universitárias de modo geral, que têm aumentado de modo significativo sua estrutura operacional de apoio e gestão (essencialmente pelo crescimento da demanda) e não necessariamente melhorado seus mecanismos de controle e gestão de recursos.

BOISVERT, no seu livro **L'Université à Réinventer** (A Universidade A Reinventar), de 1997, expõe aspectos importantes sobre as estruturas universitárias, utilizando como exemplo a Rede Universitária do Quebec, no Canadá, faz relações consistentes essencialmente entre as relações financeiras pertinentes à gestão

universitária, comentando sobre a “Gestão e a Decrescência Orçamentária”, onde relaciona a constante redução dos recursos públicos frente às necessidades das universidades e as conseqüências de tais reduções. Boisvert não para por aí. Relata também o crescimento contínuo dos cargos administrativos e burocráticos de modo geral e a redução dos quadros de docentes ligados diretamente ao ensino e à pesquisa, encarecendo a estrutura das instituições e reduzindo seu potencial de atividade.

As desvantagens das práticas atuais são inúmeras, sendo que as mais evidentes são a ausência de uma alocação de custos aos objetos de custo através da contabilidade, o uso de critérios inadequados para distribuição dos custos indiretos - os quais têm sido calculados pela quantidade de vagas em aberto e não pelo uso das atividades de apoio (custos indiretos), a adequação do plano de contas prevendo a contabilização de recursos por atividades e não por centros de custo (necessitando de poucos ajustes) e dentre outras mais cita-se também, como talvez a maior das desvantagens, a ausência de relatórios e informações que possibilitem à gestão da universidade tomar decisões com base na contabilidade.

Levando em consideração a situação atual, entende-se ser prudente o uso da contabilidade por atividades como alternativa de controle para a gestão universitária, pois através dela pode-se ter uma posição real da instituição, conhecendo todos os seus custos e em favor de que objetos de custo os mesmos existem e qual a viabilidade de cada um, possibilitando assim uma tomada de decisões mais segura.

A questão a ser levantada então é acerca de quanto efetivamente se consome de recursos nas atividades de apoio e como distribuir tal consumo aos objetos de custo de forma a identificar com clareza o custo real de cada função e objeto.

Um estudo detalhado da aplicação do controle por atividades em estruturas universitárias foi realizado na Universidade do Oeste de Santa Catarina quando do desenvolvimento da dissertação de mestrado do Departamento de Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, intitulada “A Contabilidade Por Atividades como Instrumento de Gestão Universitária – Um estudo de caso na UNOESC”. Os principais resultados deste estudo são descritos na seqüência, identificando-se as etapas e resultados obtidos com sua aplicação:

➔ **Fase 1:** Foi realizado um estudo da estrutura organizacional da Universidade, com a descrição do organograma e a caracterização de cada setor com as respectivas funções no contexto da organização;

➔ **Fase 2:** Nesta fase houve uma concentração de esforços no conhecimento e análise das práticas de custeamento em uso. Foram identificadas as etapas e os procedimentos habituais de registro, controle e emissão de relatórios para a tomada de decisões;

➔ **Fase 3:** Esta etapa é marcada pelo início do estudo aplicado, onde foi realizada proposta específica de adequação da estrutura organizacional existente visando a aplicação do controle por atividades como alternativa de mensuração dos custos de cada processo a partir de cada atividade executada. Os então “setores” tiveram sua composição alterada para o conceito de atividade, ou seja as subdivisões em setores e departamentos deixaram de ter importância para o controle de custos, pois o controle de recursos e usos passou a considerar o nível atividade. Este foi o processo mais longo do estudo, pois considerou cada atividade individualizada, desvinculando-a de setores, departamentos ou outros agrupamentos existentes.

Também requereu mais atenção, pois a definição de atividade pressupõe o conhecimento das tarefas que a compõe, necessitando de estudo cuidadoso, pois, em muitas situações a tarefa e a atividade podem confundir-se, prejudicando o controle. Outro fator de destaque nesta fase foi a identificação dos direcionadores de recursos e custos, onde buscou-se analisar quais seriam os mais eficazes, pois, a exatidão do cálculo e o sucesso do método vincula-se a esta escolha.

➔ **Fase 4:** Proposta a adequação foi realizado o estudo de dois casos distintos ou objetos de custo: um curso de graduação e um projeto de extensão; considerados a partir de um cálculo de proporcionalidade de horas e créditos e a necessidade de cada uma das atividade elencadas para a realização do processo.

➔ **Fase 5:** Os resultados gerais da pesquisa foram interessantes para a gestão situar-se diante do contexto. Alguns exemplos demonstrados: do total de recursos, o percentual identificado como custos diretos foi de 42,94% e de indiretos foi de 42,77%, enquanto 14,29% referem-se ao volume de recursos destinados a novos investimentos. Também do total de recursos, 43,99% são destinados ao pagamento de salários. Este percentual, quando vinculado ao tipo de custos, evolui para o equivalente a 71,55% dos custos diretos e 31,01% dos custos indiretos.

Em resposta aos objetivos de pesquisa, o estudo de caso permitiu as seguintes conclusões: a) verificou-se que é possível aplicar o custeamento/controle por atividades em estruturas universitárias; b) os sistemas de informações contábeis e de apoio a decisão é favorecido quando do uso da contabilidade por atividades, proporcionando o conhecimento de dados não identificados através dos sistemas tradicionais; c) o benefício do uso é significativo e os custos de implantação não são relevantes a ponto de inibir a implantação da contabilidade por atividades, principalmente por tratar-se fundamentalmente de readequação de estruturas já existentes; d) as diretrizes de implantação da contabilidade por atividades nas instituições universitárias são comuns às diretrizes de implantação adotadas em outras organizações; e) a aplicação da contabilidade por atividades na Unoesc é viável e recomendável, considerando os resultados obtidos com o estudo de caso, as ineficiências do sistema em uso e a necessidade de interligação entre a contabilidade e a gestão com vistas ao controle dos processos e a tomada de decisões. Também pelo percentual de custos diretos, que é inferior a 50% do montante de recursos empregados na instituição, fator este que além de justificar fortemente o uso do controle por atividades na estrutura universitária também demonstra a significativa presença estruturas de apoio.

É, portanto, consistente a premissa do uso do ABC como alternativa de custeamento para estruturas universitárias, consistindo-se em alternativa especialmente útil para o controle e a gestão dos recursos atribuídos às atividades de apoio, permitindo maior coerência na composição de orçamentos e melhorando sensivelmente a informação para a tomada de decisões.

Referencial bibliográfico

- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da Informação**. São Paulo, Atlas, 1998.
- BOISVERT, Hugues. *La comptabilité par activités*. Québec: ERPI, 1998. Tradução de Antônio Diomário de Queiroz, *Contabilidade por Atividades*, São Paulo, Atlas, 2000.
- BOISVERT, Hugues. *L'Université a reinventer*. Québec/Canadá, ERPI, 1997.
- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades*. São Paulo, Atlas, 1996.

- CHING, Hong Yuh. Gestão Baseada em Custeio por atividades. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 1997.
- DALL'AGNOL, Roberto Mauro. A Contabilidade Por Atividades como instrumento de Gestão Universitária. Dissertação de Mestrado. Engenharia de Produção. Florianópolis. Ufsc. 2001.
- HAWERROTH, Jolmar Luis. A expansão do ensino superior nas universidades do sistema fundacional catarinense. Florianópolis, Insular, 1999.
- HARRINGTON, H. James. Aperfeiçoando Processos Empresariais. São Paulo, Makron Books, 1993.
- JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert S. A Relevância da Contabilidade de Custos. 2ª Ed., Rio de Janeiro, Campus, 1996.
- KAPLAN, Robert S. e JOHNSON, H. Thomas. A relevância da contabilidade de custos. 2ª ed. Rio de Janeiro, Campus, 1996.
- KOTLER, Philip e FOX, Karen F. A. Marketing estratégico para instituições educacionais. São Paulo, Atlas, 1994.
- LUNKES, Rogério J. O uso da contabilidade por atividades nas fundações de pesquisa. Dissertação de mestrado, defendida na EPS – UFSC, 1999.
- MACHADO, Nelson Santos e SILVEIRA, Amélia. Configurações Estruturais em Organizações Universitárias. Florianópolis, Insular, 1998.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 6ª Ed., São Paulo, Atlas, 1998.
- MINTZBERG, Henry. Criando organizações eficazes. São Paulo, Atlas, 1995.
- NAKAGAWA, Masayuki. ABC Custeio Baseado em Atividades. São Paulo, Atlas, 1995.
- PORTER, Michael E. Vantagem Competitiva. 13ª ed. Rio de Janeiro, Campus, 1989.
- RICCI, Edson Luiz. Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação. São Paulo, USP, Tese de Doutorado, 1989.
- SLACK, Nigel et all. "Administração da Produção". São Paulo, Atlas, 1996.