

A CONTABILIDADE POR ATIVIDADES: DELINEAMENTO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO PARA AS UNIVERSIDADES

Antônio Diomário de Queiroz
Edemir Manoel dos Santos

Resumo:

O presente artigo consiste no delineamento conceitual de um sistema de custeio para as universidades, fundamentado nos princípios norteadores da contabilidade por atividades para a geração de informações gerenciais como instrumento de auxílio ao tomador de decisões dessas organizações. Desta forma, busca torná-las mais competitivas na prestação dos seus serviços de ensino, pesquisa e extensão diante das mudanças e desafios atuais impostos pelas economias brasileira e mundial. Inicialmente, o trabalho destaca a conjuntura atual em que se encontram as universidades por meio da apresentação de algumas leis e normas que consubstanciam o ensino superior no Brasil, entre elas: a Lei 9.131/95 que criou o Conselho Nacional de Educação, a Lei 9.394/96 que estabeleceu as Diretrizes e Bases da Educação e a Constituição Federal do Brasil de 1988. Em seguida, trata da contabilidade por atividades, a partir da identificação dos processos, atividades e tarefas que formam a cadeia de valor das organizações. Por último delinea um sistema de custeio baseado na contabilidade por atividades para as universidades, com os respectivos processos, atividades, objetos e direcionadores de custos.

Palavras-chave:

Área temática: *Os Custos na área de Educação*

**A CONTABILIDADE POR ATIVIDADES: DELINEAMENTO DE UM SISTEMA
DE CUSTEIO PARA AS UNIVERSIDADES.**

Antônio Diomário de Queiroz, Dr
Universidade Federal de Santa Catarina
Engenharia de Produção, Professor Adjunto IV
diomario@eps.ufsc.br

Edemir Manoel dos Santos, Msc
Universidade do Vale do Itajaí, Professor
IOB Thomson Company, Instrutor
es@univali.br

SISTEMAS DE CUSTEIO

A CONTABILIDADE POR ATIVIDADES: DELINEAMENTO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO PARA AS UNIVERSIDADES. SISTEMAS DE CUSTEIO

RESUMO

O presente artigo consiste no delineamento conceitual de um sistema de custeio para as universidades, fundamentado nos princípios norteadores da contabilidade por atividades para a geração de informações gerenciais como instrumento de auxílio ao tomador de decisões dessas organizações. Desta forma, busca torná-las mais competitivas na prestação dos seus serviços de ensino, pesquisa e extensão diante das mudanças e desafios atuais impostos pelas economias brasileira e mundial.

Inicialmente, o trabalho destaca a conjuntura atual em que se encontram as universidades por meio da apresentação de algumas leis e normas que consubstanciam o ensino superior no Brasil, entre elas: a Lei 9.131/95 que criou o Conselho Nacional de Educação, a Lei 9.394/96 que estabeleceu as Diretrizes e Bases da Educação e a Constituição Federal do Brasil de 1988.

Em seguida, trata da contabilidade por atividades, a partir da identificação dos processos, atividades e tarefas que formam a cadeia de valor das organizações. Por último delinea um sistema de custeio baseado na contabilidade por atividades para as universidades, com os respectivos processos, atividades, objetos e direcionadores de custos.

1 – INTRODUÇÃO

A existência das organizações em um mercado global leva-as a se adaptarem e a internalizarem as mudanças impostas por este mercado. E, à medida em que a complexidade dessas organizações evolui, seu processo decisório passa a ser mais rápido, mais preciso e dinâmico.

Essas mudanças também se fazem presentes nas universidades. Neste sentido, Queiroz (1992:2) afirma que:

“ ... as universidades e as empresas que emergem nos anos 90 são muito diferentes daquelas que prevaleceram nas últimas décadas. (...) 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”.

Para tanto, o governo brasileiro, mesmo enfatizando como prioridade o ensino fundamental, tem-se esforçado em reestruturar o ensino superior no País. Assim, a aprovação da Lei 9.131/95, que criou o Conselho Nacional de Educação redefiniu as bases do credenciamento para as novas instituições de ensino superior através de sua flexibilidade, competitividade e avaliação.

No que se refere às Instituições Federais de Ensino Superior, o artigo 207 da Constituição Federal e a Lei de Diretrizes e Bases da Educação, Lei 9.394/96, lhes permitem alcançarem a autonomia, desde que possuam um modelo de gestão que enfatize seu caráter público, sua capacidade de planejamento institucional, sua eficácia no uso dos investimentos nela realizados e a indissociabilidade entre o ensino, a pesquisa e a extensão.

Portanto, a necessidade de melhorar os processos, a busca por autonomia universitária, a adaptação da legislação atual, a transparência administrativa e pedagógica requerida pela opinião pública e ainda o aumento da concorrência em virtude da globalização econômica e da implantação de novas instituições públicas ou privadas de ensino superior levam as universidades a repensarem seus modelos de gestão para serem mais competitivas e produzirem ensino com maior qualidade.

Para enfrentar esse novo mundo de profundas transformações, as universidades precisam mudar sua filosofia de administrar seus serviços, pois essas mudanças exigem maior detalhamento e acompanhamento do consumo de recursos por meio de controles eficazes, como forma de planejar as modificações necessárias para melhor otimizar seus investimentos.

2 – CONTABILIDADE POR ATIVIDADES - CPA

A contabilidade por atividades – CPA possui seu foco voltado para a gestão estratégica de custos, por meio das atividades que contribuem para o resultado global da empresa.

Para BRIMSON (1996:79) “O foco da contabilidade por atividades é o entendimento do custo e desempenho das atividades significativas e o rastreamento das atividades para os objetivos finais do custo, como produtos, clientes e funções”. Comenta, ainda, que o gerenciamento de custos baseado nas informações das atividades é o centro do novo sistema de informações gerenciais que, dando respostas aos gerentes, permite que a empresa aumente sua excelência empresarial.

Para NAKAGAWA (1995:62-63) “isto é realmente uma inovação metodológica, que pode mudar a atitude dos gestores, tornando-os mais inovativos e criativos. Em vez de saber do desempenho de sua área apenas através dos relatórios tradicionais, que retratam aquilo que já aconteceu ou deveria ter ocorrido, agora eles poderão antecipar seus desempenhos futuros, tornando-os ainda mais eficientes e eficazes”.

A contabilidade por atividades é uma ferramenta que mostra com clareza e transparência os custos das atividades e produtos que consomem os recursos da empresa para seus dirigentes. Nesse sentido, CHING (1997:54-55) afirma que o custeio das atividades possibilita a visão de como os recursos estão sendo usados e como devem ser gerenciados pelos gerentes.

Seguindo essa linha de pensamento, BRIMSOM (1996:83-84) ratifica que “a análise de uma empresa considerando as atividades assegura que os planos são transmitidos para um nível no qual as ações podem ser tomadas, facilita a coerência dos objetivos, ressalta as medidas de saída, da suporte à melhoria contínua e aperfeiçoa sistemas de suporte para a decisão”.

Assim, uma gestão baseada em atividades primeiramente deve

identificar as atividades que consomem os recursos empresariais e somente depois atribuí-las aos objetos de custos, ao contrário do custeio tradicional em que os recursos são consumidos pelos produtos, como demonstrado a seguir:

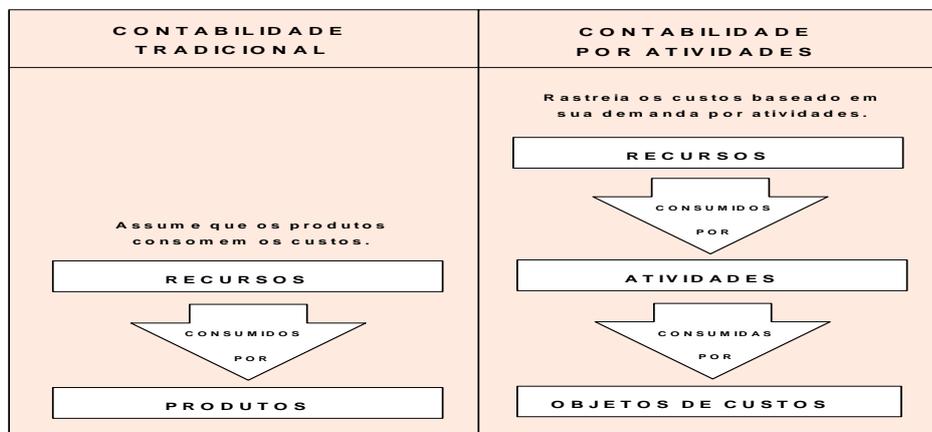


FIGURA 1 – FLUXO DE CONSUMO DOS RECURSOS.
 Fonte: Adaptado de CHING (1997:54).

A contabilidade por atividades é uma revolução na forma de gerenciar os custos das organizações e para seu melhor entendimento torna-se necessário compreender o significado de alguns conceitos trazidos por esta metodologia: cadeia de valor, processos, atividades e direcionadores.

2.1 – CADEIA DE VALOR, PROCESSOS E ATIVIDADES

A contabilidade por atividades está fundamentada no conceito de cadeia de valor, a qual, numa empresa é o conjunto das atividades que formam os processos necessários para seu funcionamento, desde o fornecimento dos insumos até a entrega efetiva dos produtos ao cliente.

Para PORTER (1989:33) “A cadeia de valor 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”. O referido autor, afirma ainda que “... a cadeia de valores não é uma coleção de atividades independentes, e sim um sistema de atividades interdependentes”.

Nesse sentido, para BOISVERT (1999:19) a cadeia de valor de uma organização “ ... compõe-se das atividades geradoras de valor aos olhos dos clientes, representadas por uma série de inter-relações fornecedores-clientes”.

Referindo-se ao conceito de processo, NAKAGAWA (1995:44) define-o como sendo “uma cadeia de atividades relacionadas entre si, interdependentes e ligadas pelos serviços que elas intercambiam”. Esta cadeia ou rede de atividades relacionadas e interdependentes são realizadas para atingir um objetivo específico, por exemplo: desenvolver um novo produto, planejar e controlar a produção, entre outros. Exemplificando processos, BRIMSON (1996:107) cita “o processo de comprar materiais, por exemplo, é composto de atividades, como emissão de ordens de compra, recebimento de materiais – peças, estocagem de materiais e pagamento de fornecedores”.

Para BOISVERT (1999:89) as atividades “correspondem a um conjunto de tarefas efetuadas pela mão-de-obra, bem como pelas máquinas em uma empresa”.

Portanto, atividade corresponde às ações a serem executadas em uma empresa para a concretização de um processo, sendo que para atingir a sua finalidade toda atividade consome recursos, combinando-os de forma a obter os resultados específicos para os denominados objetos de custo. Já os centros de custos correspondem às áreas da empresa, lugares físicos, que agregam várias atividades sob uma mesma autoridade.

Para PORTER (1989:44) “Tudo aquilo que uma empresa faz deveria ser classificada em uma atividade primária ou de apoio”. Essa afirmação é ratificada por BOISVERT (1999:19) quando diz que “A organização da empresa compreende as atividades de apoio e a cadeia de valor”. Neste caso, as atividades primárias ou atividades-fins correspondem às atividades que formam a cadeia de valor da empresa, ou seja, são as atividades que agregam valor aos seus objetos de custos focados no seu cliente e pelas atividades-meios, que dão suporte à cadeia de valor das empresas.

2.2 – DIRECIONADORES DE CUSTOS

No custeamento baseado em atividades existe para CHING (1997:42) “uma relação de causa (fator gerador) / efeito (atividade) / custo (recurso)”. A essa causa, dá-se o nome de “direcionadores de custos”, também conhecidos como *cost drivers* ou somente *drivers*.

Ao conceituar *cost drivers* NAKAGAWA (1995:74) afirma que eles são um “evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos. São exemplos: número de *setups*, número de ordens, número de clientes, número de componentes”.

Os direcionadores de custos são classificados em dois grupos: direcionadores de recursos e os direcionadores de atividades. Para tanto, no primeiro momento os recursos serão alocados às atividades, através dos direcionadores de recursos, sendo usados somente quando não houver a possibilidade de alocação direta às atividades. E no segundo momento, quando da apropriação das atividades aos objetos de custo, serão necessários os direcionadores de atividades.

Ao identificar os direcionadores de custos realiza-se o que é conhecido como rastreamento, o que significa analisar a verdadeira relação causal entre o recurso consumido e a atividade e desta atividade com seu objeto de custo.

3 – SISTEMA DE CUSTOS DELINEADO PARA AS UNIVERSIDADES

A partir dos conceitos da contabilidade por atividades, pode-se delinear para as universidades, quais processos, atividades, tarefas e direcionadores de custos possam ser considerados para custear seus serviços de ensino, pesquisa e extensão e após apresentar graficamente o delineamento do modelo de sistema de custos proposto.

Ressalta-se que a viabilidade do modelo de custeio proposto passa, como não poderia deixar de ser:

- Pelo uso maciço e correto da tecnologia de informação requerida pela atual conjuntura e pelo uso metódico e diversificado de atividades necessárias para compor o dado corporativo que possibilite a geração das informações necessárias ao processo de decisão. Cabe, então, à informática, disponibilizar uma infra-estrutura básica de redes, aplicativos, software corporativo, servidores, computadores, acesso remoto, sistemas operacionais, segurança de dados e demais recursos tecnológicos; e

- Pelo envolvimento e treinamento dos usuários (qualquer pessoa que vier a interagir de qualquer forma com os módulos do sistema computacional), principalmente aqueles que irão alimentar, com dados operacionais, os módulos que formam o sistema, sendo treinados para o uso correto do módulo por ele alimentado, para a visão geral do software e para o entendimento da estrutura de codificação que lhe couber e demais conceitos contábeis gerais.

A contabilidade de gestão e a informática são responsáveis pelas informações para todas as etapas do modelo. CATELLI (1995:102) assegura que “a contabilidade possui toda uma bagagem técnica e conceitual para a viabilização de sistemas de informações gerenciais mais eficazes”.

3.1 – DEFINIÇÃO DAS FUNÇÕES, PROCESSOS E ATIVIDADES

As funções são caracterizadas por um aglomerado de diversas atividades reunidas por um propósito comum. Neste sentido, as funções destacadas para as universidades foram:

ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO – essas funções primárias compreendem os processos e as respectivas atividades diretamente ligadas aos serviços de ensino, pesquisa e extensão das universidades.

APOIO INSTITUCIONAL – essa função secundária ou de apoio compreende os processos e as respectivas atividades relacionadas com a administração da universidade, sua infra-estrutura física administrativa, suas assessorias e seus centros de responsabilidades.

Dentre os processos, que representam as cadeias de atividades interdependentes que produzem um resultado de valor para o cliente, definiram-se, para o universo das universidades, como processos primários, os seguintes:

SELECIONAR E CADASTRAR ALUNOS, PROJETOS DE PESQUISA OU PROJETOS DE EXTENSÃO – compreende as atividades ADMINISTRAR MATRÍCULAS e SELECIONAR ALUNOS, PROJETOS DE PESQUISA OU PROJETOS DE EXTENSÃO, que estão ligadas ao ingresso dos alunos para a realização de um curso, de uma pesquisa ou extensão na universidade.

APOIAR ENSINO, A PESQUISA OU A EXTENSÃO – compreende as atividades DISPONIBILIZAR RECURSOS AUDIOVISUAIS, PRESTAR SERVIÇOS DE INFORMÁTICA e ATENDER ESTUDANTES.

REALIZAR CURSO, PROJETO DE PESQUISA OU PROJETO DE EXTENSÃO – refere-se ao processo relacionado à função objetivo das universidades e compreende as cadeias de atividades: TRANSMISSÃO DO CONHECIMENTO; DESENVOLVIMENTO PEDAGÓGICO, DA PESQUISA OU DA EXTENSÃO; GESTÃO PELOS PROFESSORES; APOIO AOS PROFESSORES e ADMINISTRAR INSTALAÇÕES ACADÊMICAS.

E, como processos secundários, os quais são compostos pelas atividades de apoio, apresentam-se os seguintes:

ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE (Administração Superior) – compreende as atividades ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE (Administração Superior) e ASSESSORAR A ADMINISTRAÇÃO DA UNIVERSIDADE, onde são exercidas as tarefas dos Órgãos Colegiados, Reitoria, Pró-Reitoria de Administração, Pró-Reitoria de Ensino e Pró-Reitoria de Pesquisa e Extensão. Assim como as atividades de sua assessoria, entre elas: avaliar estrutura, alunos e docentes; efetuar assessoria jurídica; controlar a instalação de terceiros nos Campi (empresas auxiliares); instituir e manter arquivos permanentes; realizar planejamentos e orçamentos.

ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE (Administração Intermediária) – compreende as atividades ligadas à administração intermediária da universidade, entre elas: EFETUAR GESTÃO FINANCEIRA, ADMINISTRAR DOCENTES E SERVIDORES, GERENCIAR COMPRAS E ALMOXARIFADOS e ADMINISTRAR INSTALAÇÕES ADMINISTRATIVAS.

As atividades, por sua vez, foram divididas em atividades primárias e atividades secundárias. Nas universidades, pôde-se definir um grande elenco de atividades, conforme demonstra-se nas tabelas 1 e 2 (ver páginas 12 e 13 a seguir). Destacam-se, a título de exemplo, as atividades primárias seguintes:

ADMINISTRAR MATRÍCULAS – refere-se às tarefas necessárias para o ingresso dos estudantes na universidade: CADASTRAR ALUNOS e EFETIVAR MATRÍCULAS.

DISPONIBILIZAR RECURSOS AUDIOVISUAIS – tem como finalidade permitir melhor aproveitamento dos professores em sala de aula. É composta das tarefas MANTER RECURSOS AUDIOVISUAIS e PROGRAMAR USO DE RECURSOS AUDIOVISUAIS.

ATENDER ESTUDANTES – refere-se às atividades de atendimento aos alunos, tais como: ATIVIDADES DA SECRETARIA ACADÊMICA; ORIENTAR E APOIAR ALUNOS. Estão relacionadas com os serviços de registros, com o atendimento aos alunos exercido pela secretaria acadêmica (exceto as matrículas) e à orientação ao educando.

TRANSMISSÃO DO CONHECIMENTO – esta atividade compreende as tarefas: MINISTRAR AULA e ORIENTAR ALUNOS. Para BOISVERT (1997:30) esta atividade consiste em ensinar (processo ensino-aprendizagem) e está direcionada a transmitir o conhecimento compreendendo o tempo em sala de aula e o tempo de orientação aos estudantes.

DESENVOLVIMENTO PEDAGÓGICO, DA PESQUISA OU DA EXTENSÃO – refere-se às atividades estritamente ligadas ao desenvolvimento do curso, de um projeto de pesquisa ou de extensão. Por exemplo: DESENVOLVER PLANO PEDAGÓGICO; INCENTIVAR A PRODUÇÃO CIENTÍFICA; REALIZAR SEMINÁRIOS, PALESTRAS, ENCONTROS; VALIDAR PROJETO DE CURSO, PESQUISA OU EXTENSÃO.

E, como atividades secundárias (ver totalidade das mesmas na tabela 2 a seguir), destacam-se as seguintes:

EFETUAR GESTÃO FINANCEIRA – compreende todas as tarefas financeiras da universidade, entre elas: GERIR E CONTROLAR AS RECEITAS, EFETUAR A CONTABILIDADE, GERIR E CONTROLAR OS PAGAMENTOS.

ADMINISTRAR DOCENTES E SERVIDORES – compreende as tarefas exercidas pelos recursos humanos, tais como: CONTRATAR PROFESSORES E SERVIDORES; CONTROLAR SERVIÇOS TERCEIRIZADOS; EFETUAR RESCISÕES DE CONTRATOS DE TRABALHO; ELABORAR FOLHA DE PAGAMENTOS (docentes e servidores); MANTER ASSOCIAÇÕES; EXECUTAR SEGURANÇA E MEDICINA DO TRABALHO e INSTITUIR E MANTER PLANO DE CARGOS E SALÁRIOS.

3.2 – RECURSOS E DEFINIÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTOS

Entre os inúmeros recursos existentes, os quais também constam das tabelas 1 e 2 (ver páginas 12 e 13 a seguir), citam-se como exemplos: água, periódicos, capacitação, fotocópias, salários e encargos sociais e viagens.

Após ter delineado os processos, as atividades e os recursos para as universidades, a etapa seguinte consiste em definir os objetos de custos.

No entender de CHING (1999:99) “a finalidade para a qual a informação sobre o custo é necessária é conhecida como objeto de custo, que

pode ser o produto, o cliente, o fornecedor, o setor de mercado ou a infraestrutura”. Neste sentido, para as universidades definiram-se os seguintes objetos de custos:

CURSO – refere-se aos cursos de educação superior da universidade, por exemplo: CIÊNCIAS CONTÁBEIS, os quais foram classificados de acordo com o artigo 44 da Lei nº 9.394 de 20/12/1996.

“Art. 44 - A educação superior abrangerá os seguintes cursos e programas:

I - cursos seqüenciais por campo de saber, de diferentes níveis de abrangência, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelas instituições de ensino;

II - de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo;

III - de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado, cursos de especialização, aperfeiçoamento e outros, abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino”. (Lei nº 9.394/96)

PROJETO DE PESQUISA – refere-se às pesquisas realizadas dentro da universidade, por exemplo, dentro da área de conhecimento das ciências biológicas, a pesquisa CULTIVO DE MEXILHÕES.

Observa-se que os objetos de custos: CURSOS e os PROJETOS DE PESQUISA foram classificados em: Ciências Exatas e da Terra, Ciências Biológicas, Engenharias, Ciências da Saúde, Ciências Agrárias, Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Humanas e Linguística, Letras e Artes conforme classificação da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Capes, Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq, Secretaria de Ensino Superior do Ministério da Educação -MEC, entre outros.

PROJETO DE EXTENSÃO – os projetos de extensão definidos foram:

Projetos ou Cursos de Extensão – são estabelecidos com o propósito de atualizar ou aperfeiçoar os conhecimentos e técnicas acerca de uma determinada área de conhecimento. Nesse sentido, para completar o artigo 44 da Lei nº 9.394/96, a educação superior abrangerá os cursos ou programas “de extensão, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos, em cada caso, pelas instituições de ensino”.

Consultorias – visam auxiliar as empresas privadas, entidades públicas e instituições governamentais na busca de solução de seus problemas, em todas as áreas de abrangência da Universidade, como por exemplo, o projeto de extensão REORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA DO PORTO MUNICIPAL DE ITAJAÍ.

3.3 – DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS

Na universidade, para realizar um determinado curso são necessário professores, os quais durante as aulas, consomem, entre outros recursos, os salários e encargos sociais. Portanto, na atividade TRANSMISSÃO DO CONHECIMENTO o tempo decorrido da aula é o direcionador de custos dos salários e encargos pagos ao professor. Nesse caso, o direcionador horas-aulas é denominado de direcionador de recursos. Por sua vez, a atividade TRANSMISSÃO DO CONHECIMENTO por meio da quantidade de créditos efetivos será atribuída a um curso, projeto de pesquisa ou projeto de extensão. Portanto, a quantidade de créditos efetivos será o direcionador de atividades. Outros exemplos de direcionadores de custos são: número de participantes, número de passageiros, horas-manutenção, eventos de suprimentos, eventos financeiros e créditos oferecidos.

Os direcionadores de custos mostram as causas das ocorrências de um custo e sua identificação às atividades e posteriormente aos objetos de custos. Essa identificação denomina-se rastreamento, como pode-se observar a seguir:

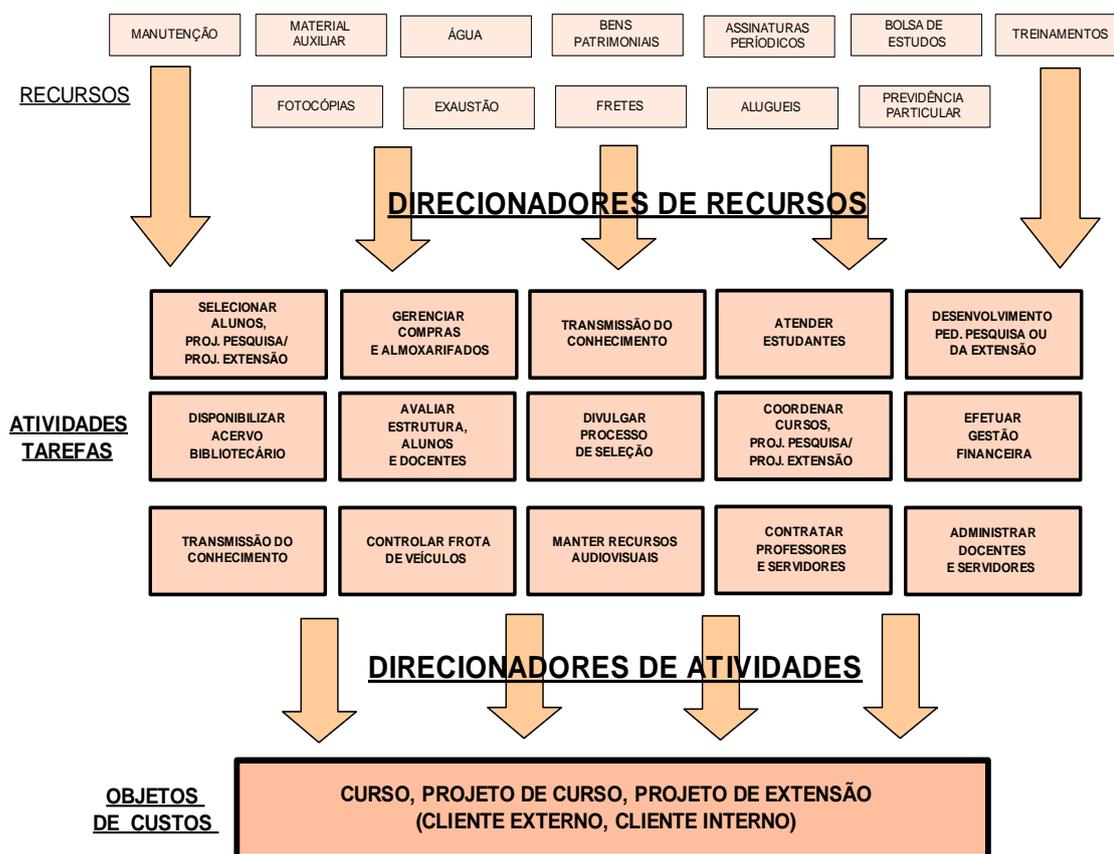


FIGURA 3 - VISÃO DE RASTREAMENTO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES

Cabe ressaltar que a totalidade das atividades, tarefas e recursos definidos para a universidade não estão representados, (ver tabelas a seguir), pois a figura 3 apenas exemplifica o conceito de direcionadores de custo e de rastreamento.

FUNÇÕES	PROCESSOS	OBJETOS DE CUSTOS	ATIVIDADES	TAREFAS *	RECURSOS
ENSINO PESQUISA EXTENSÃO	SELECIONAR E CADASTRAR ALUNOS, PROJETOS DE PESQUISA OU PROJETOS DE EXTENSÃO	CURSO PROJETO DE PESQUISA PROJETO DE EXTENSÃO CLIENTE EXTERNO CLIENTE INTERNO	Selecionar alunos, projetos de pesquisa ou projetos de extensão	Aplicar instrumento de avaliação	Água Aluguéis Amortização Periódicos Assistência Médica Bens Patrimoniais Bolsa de Estudos Brindes e Doações Capacitação Comb. e Lubrificantes Correios Creche Depreciação Energia Elétrica Exaustão Fotocópias Frete Manutenção Material Auxiliar Prestação de Serviços Previdência Particular Provisões Pub. E Propaganda Salários e Enc. Sociais
				Receber inscrições/projetos efetuados	
			Administrar matrículas	Cadastrar alunos	
				Efetivar matrículas	
	Verificar situação				
	Disponibilizar recursos audiovisuais		Programar uso de recursos audiovisuais		
			Manter recursos audiovisuais		
	Atender estudantes		Atividades secretaria acadêmica		
			Disponibilizar acervo bibliotecário		
			Registrar títulos, diplomas e certificados		
	Prestar serviços de informática		Auxiliar na gestão das matrículas		
			Estabelecer e viabilizar a estrutura de tecnologia da informação		
			Manter sistemas de informações – acadêmico e administrativo		
			Manter sistemas de informações – biblioteca		
	Transmissão do conhecimento		Ministrar aula – Ciências exatas e da terra		
			Orientar alunos – Ciências humanas		
	Desenvolvimento pedagógico, da pesquisa ou da extensão		Avaliar e acompanhar sistematicamente os cursos ou projetos		
			Capacitar professores		
			Realizar seminários, palestras, encontros		
			Validar projeto do curso, projeto de pesquisa ou extensão		
	Gestão pelos professores		Administrar centros e núcleos		
			Coordenar auditórios		
			Realizar serviços gráficos		
			Solicitar reconhecimento do curso e dos proj. pesquisa ou extensão		
Apoio aos Professores	Atender professores e alunos				
	Verificar processos dos alunos				
Administrar instalações Acadêmicas	Controlar aquisições, transferências, empréstimos e baixas				
	Controlar frota de veículos				
	Realizar manutenções (prediais, elétricas, etc.)				

TABELA 1 – PROCESSOS E ATIVIDADES DAS FUNÇÕES ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO (* Não está representado a totalidade das tarefas delineadas.)

FUNÇÕES	PROCESSOS	OBJETOS DE CUSTOS	ATIVIDADES	TAREFAS	RECURSOS
APOIO INSTITUCIONAL	Administrar a universidade (Administração Superior)		Administrar a universidade (Administração Superior)	Órgãos Colegiados	...
				Reitoria	Amortização
				Pró-Reitoria de Pesquisa e Extensão	Periódicos
			Assessorar a administração da universidade	Avaliar estrutura, alunos e docentes	Assist. Médica
				Divulgar a universidade (marketing - relações públicas)	Bens Patrimoniais
				Efetuar assessoria jurídica	Capacitação
	Instituir e manter arquivos permanentes	Comb. e Lubrificantes			
	Realizar planejamentos e orçamentos	Correios			
	Efetuar gestão financeira	CURSO PROJETO DE PESQUISA PROJETO DE EXTENSÃO		Estabelecer e Identificar a filantropia	Creche
				Gerir e controlar as receitas	Depreciação
				Gerir e controlar os pagamentos	Energia Elétrica
				Negociar e controlar a inadimplência	Exaustão
				Efetuar a contabilidade	Fotocópias
				Realizar procedimentos das mensalidades (impressão, entrega, etc.)	Fretes
	Administrar docentes e servidores	CLIENTE EXTERNO CLIENTE INTERNO		Contratar professores e servidores	Manutenção
				Controlar serviços terceirizados	Material Auxiliar
				Efetuar bolsas de estudo (servidores e docentes)	Prest. De Serviços
				Efetuar rescisões de contrato de trabalho	Previdência Particular
				Elaborar folha de pagamentos – docentes	Provisões
				Elaborar folha de pagamentos – servidores	Segurança
	Gerenciar compras e almoxarifados			Instituir e manter plano de cargos e salários	Seguros
				Cadastrar e manter fornecedores	Seguros de Vida
				Conferir pedidos de compras	Treinamentos
	Administrar instalações administrativas			Manter almoxarifados	Tributos
Controlar aquisições, transferências, empréstimos e baixas				...	
Efetuar segurança patrimonial					
			Realizar manutenções (prediais, elétricas, telefonia etc.)		

TABELA 2 – PROCESSOS E ATIVIDADES DA FUNÇÃO APOIO INSTITUCIONAL (* Não está representado a totalidade das tarefas delineadas.)

3.4 – REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DO MODELO

Normalmente, os fatos contábeis estão dispersos e ocorrem por toda a instituição e para sistematizá-los optou-se em manter a base operacional da universidade em sete centros de responsabilidades denominadas de divisões: COMPRAS E ALMOXARIFADOS, CAMPUS E NÚCLEOS, CONTROLE PATRIMONIAL, RECURSOS HUMANOS, SERVIÇOS AOS ESTUDANTES, INFORMÁTICA e CONTROLADORIA responsáveis pelas atividades que irão formar os processos operacionais necessários à gestão dos objetos de custos e após fomentar com informações gerenciais a administração superior.

Para tanto, o sistema de custeio delineado, a partir das bases físicas onde se encontra instalado um campus ou núcleo de universidade, irá efetuar a coleta, em suas origens, dos dados modelados de acordo com a missão da universidade. Portanto, cabe ao agente causador do gasto, a responsabilidade pela sua correta codificação e inclusão no módulo integrante do sistema corporativo por meio do registro do recurso consumido. Para que não haja muita diversificação de origens, elas estão concentradas na administração de cada centro ou núcleo e principalmente nas divisões: COMPRAS E ALMOXARIFADOS, CONTROLE PATRIMONIAL, RECURSOS HUMANOS e CONTROLADORIA.

A figura abaixo demonstra uma visão macro do modelo delineado. Pode-se perceber claramente a interação existente entre a universidade e os centros de responsabilidades criados, os quais permitem mensurar os processos, as atividades e as tarefas inerentes aos seus serviços.

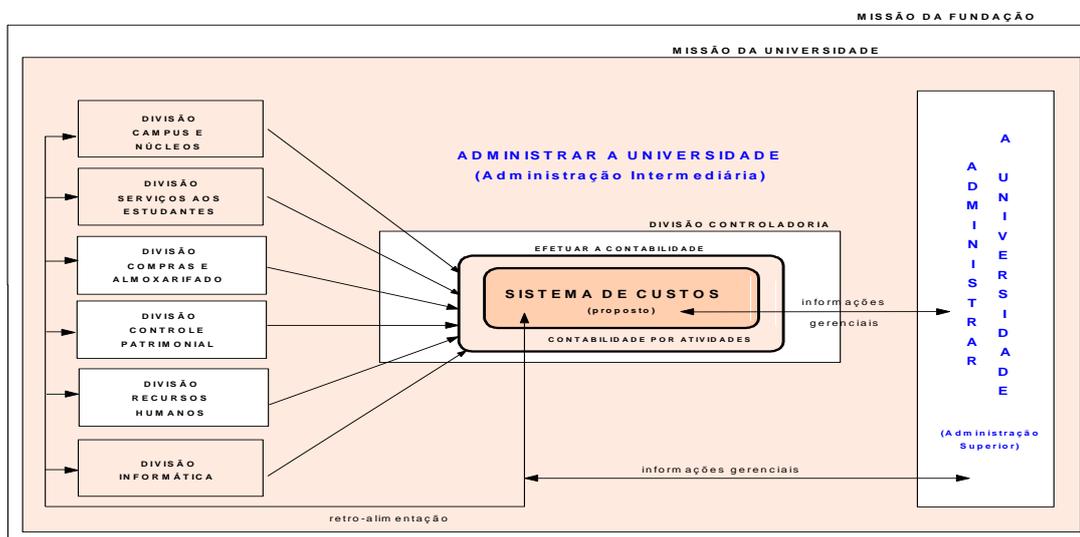


FIGURA 4 – VISÃO MACRO DO SISTEMA DE CUSTEIO DELINEADO

Para agilizar a entrada dos dados para o sistema, todas as tabelas de codificação, por exemplo: plano de atividades e códigos dos recursos, devem estar à disposição no sistema de informações para escolha direta pelo usuário.

Faz-se necessário, também, o acesso às consultas no sistema de custeio para usuários devidamente credenciados e a disponibilidade de um usuário responsável, única e exclusivamente pelas codificações.

4- CONCLUSÕES

A eficácia dos gestores envolvidos com a educação pode ser melhorada pelo uso das informações geradas a partir de um sistema de custeio fundamentado na contabilidade por atividades, pois uma vez conhecidos os processos e as atividades das universidades, propiciados pela contabilidade por atividades, essas organizações poderão melhor direcionar seus investimentos para as atividades relevantes e realmente importantes à manutenção dos seus serviços.

O artigo delinea um sistema de custeio para as universidades, pois se partiu da hipótese que sua aplicação nessas organizações pode ser útil, devido aos seguintes pressupostos:

- O montante dos gastos variáveis ser substancial.
- Os Investimentos em imobilizados serem relevantes.
- A conjuntura econômica atual, força essas organizações a melhorarem sua infra-estrutura em tecnologia de informação.
- O crescente aumento das instituições de ensino no Brasil.
- As instituições de ensino superior administram múltiplos projetos e cursos com diferentes necessidades de informação.
- Os gastos da administração superior das instituições de ensino são quase predominantemente indiretos aos serviços de ensino, pesquisa e extensão.

Por ser o direcionador de custos normalmente uma medida quantitativa, através do seu uso para distribuir os recursos consumidos às atividades, é possível a economia de recursos das universidades pela identificação do consumo abusivo destes recursos.

Pela participação do modelo delineado, é possível o cálculo das mensalidades ser feito a partir do próprio sistema de custeio, pois uma vez os gastos acumulados em seus objetos de custos tem-se a base de custos para precificação dos serviços prestados pelas universidades, descartando os utilizados controles ou cálculos paralelos.

Acredita-se que o presente estudo possa contribuir para a efetiva melhoria de gestão das universidades, proporcionando ganhos em qualidade, transparência, eficiência, eficácia e economia, atendendo, dessa forma, aos seus objetivos, para uma melhor educação no Brasil.

5 – BIBLIOGRAFIA

BOISVERT, Hugues. Contabilidade por atividades - contabilidade de gestão - práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999. (Tradução Antônio Diomário de Queiroz -UFSC).

_____, Hugues. L'université à réinventer. Paris: Éditions du Renouveau Pédagogique Inc., 1997.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

_____, Lei nº 9.131, 18 de abril de 1995, Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 20/04/1995.

_____, Lei nº 9.394, 20 de dezembro de 1996, Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 23/12/1996.

BRIMSON, James A. Contabilidade por Atividades - uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CATELLI, Armando, **GUERREIRO**, Reinaldo Uma análise crítica do sistema “ABC - Activity Based Costing”. Revista Brasileira de Contabilidade, São Paulo, nº 91, jan-fev/95.

CHING, Hong Yuh. Gestão baseada em custeio por atividades – activity based management. São Paulo:Atlas, 1997.

DALL’AGNOL, Roberto Mauro. A contabilidade por atividades como instrumento de gestão universitária – estudo de caso na UNOESC. (Mestrado em Engenharia de Produção), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção e Sistemas - UFSC, 2001.

LUNKES, Rogério João. O uso da contabilidade por atividades para melhorar a performance do negócio: um estudo de caso em fundação de amparo à pesquisa e extensão. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção e Sistemas – UFSC,1999.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC - custeio Baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1995.

PORTER, Michael E. Vantagem competitiva. 13ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

QUEIROZ, O papel da universidade, dos centros de pesquisa e da empresa privada no desenvolvimento da ciência e da tecnologia no Brasil. In: Conferência na Associação dos Diplomados da Escola Superior de Guerra, Balneário de Camboriú, 19 de outubro de 1992.
