

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

ANTONIA APARECIDA DE URZÊDO MACHADO

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM INSTITUIÇÕES UNIVERSITÁRIAS:
O CASO DE UMA UNIVERSIDADE GOIANA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção.

Área: Gestão da qualidade e produtividade

Orientador: Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.

Florianópolis, Setembro de 2003

ANTONIA APARECIDA DE URZÊDO MACHADO

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM INSTITUIÇÕES UNIVERSITÁRIAS:
O CASO DE UMA UNIVERSIDADE GOIANA**

Esta Dissertação foi julgada adequada e aprovada para obtenção do título de **Mestre em Engenharia de Produção** no **Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção** da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 17 de setembro de 2003

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.
Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.
Orientador

Prof^a. Ilse Maria Beuren, Dra.

Prof. Álvaro G. Rojas Lezana, Dr.

Dedico este trabalho aos meus pais, Benicio e Aparecida, responsáveis pelos meus primeiros aprendizados. Ao meu marido, Paulo, e aos nossos filhos, Thalles e Thainara, pela compreensão e apoio a todo momento.

AGRADECIMENTO

A Deus, pela vida e pela oportunidade de crescimento espiritual e intelectual; sem Ele nada seria possível.

Ao professor Antonio Cezar Bornia, pela competente orientação, pela paciência e sabedoria.

Aos professores do Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, pelos ensinamentos.

À Universidade Católica de Goiás, na pessoa do Pe. José Pereira de Maria, pela oportunidade de realização do Mestrado.

À professora Clélia Brandão A. Craveiro, por ter apoiado e acreditado em meus ideais, permitindo que este trabalho fosse realizado.

Ao Valdemir da Silva Vitória, pela colaboração na coleta das informações.

Aos colegas da Divisão de Contabilidade e Orçamento da Universidade Católica de Goiás que, direta ou indiretamente, contribuíram para a conclusão deste trabalho.

À minha família, pelo amor e pela compreensão, sempre tão presente durante a execução deste trabalho.

Ao meu amigo especial, João Sobreira de Macedo, pela importante colaboração.

A todas as demais pessoas que, de uma forma ou de outra, contribuíram para a realização desta dissertação.

Obrigada, meus Deus, pela oportunidade
que me destes de seguir à frente em busca
do conhecimento.

Estou a caminho de conseguir o título de mestre
juntamente com outros colegas, também sonhando
com uma nova opção de vida.

Inspira-me, ó Deus, para que eu saiba
conduzir, com sabedoria e calma, as
questões que me forem propostas.

Peço-te que ajudes todos os mestrandos
e os abençoe.

Renova a esperança de todos que ainda
não conseguiram ingressar num curso de
mestrado, para que não desistam da luta.

Obrigada, Mestre, e faz-me ver o quanto
posso ser útil à humanidade, aprimorando
os meus conhecimentos.

Amém.

(Adaptação – Oração do vestibulando - Pastoral UCG)

SUMÁRIO

DEDICATÓRIA	3
AGRADECIMENTO	4
SUMÁRIO	6
LISTA DE FIGURAS.....	10
LISTA DE TABELAS.....	11
RESUMO.....	12
ABSTRACT.....	13
1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	14
1.2 OBJETIVOS DO TRABALHO.....	17
1.2.1 OBJETIVO GERAL.....	17
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	17
1.3 RELEVÂNCIA DO TRABALHO.....	17
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	18
2 ABC E A GESTÃO UNIVERSITÁRIA.....	20
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	20
2.2 DEFINIÇÕES BÁSICAS.....	20
2.2.1 SISTEMA DE CUSTEIO	20
2.2.2 PRINCÍPIOS DE CUSTEIO.....	20
2.2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	21
2.3 SISTEMAS DE CUSTEIO DO SÉCULO XIX.....	22
2.4 SISTEMAS DE CUSTEIOS TRADICIONAIS PARA GESTÃO DE CUSTO DA NOVA ECONOMIA.....	23
2.5 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES–ACTIVITY BASED COSTING (ABC).....	26
2.5.1 ADVENTO DO ABC.....	26
2.5.2 MODELO CONCEITUAL DO ABC.....	28
2.5.3 FUNDAMENTOS DO ABC.....	31
2.5.4 VANTAGENS DO USO DO ABC.....	31
2.5.5 PROCESSOS E ATIVIDADES.....	33
2.5.5.1 Conceitos e hierarquia de atividades.....	33

2.5.5.2 Gerenciamento de Processo	35
2.5.6 IMPLANTAÇÃO DO ABC.....	36
2.5.7 O ABC. COMO FERRAMENTA GERENCIAL.....	40
2.6 A GESTÃO UNIVERSITÁRIA E O USO DO ABC.....	41
2.6.1 AVANÇO DO ENSINO PARTICULAR NO BRASIL.....	41
2.6.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS.....	42
2.6.3 GESTÃO UNIVERSITÁRIA.....	43
2.6.4 SISTEMAS DE CUSTOS NAS IES.....	46
2.6.5 ABC NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR.....	48
2.7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	49
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	50
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.	50
3.2 DELIMITAÇÃO E PERSPECTIVA DA PESQUISA.....	50
3.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	51
3.4 COLETA, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....	52
3.4.1 TIPOS DE DADOS UTILIZADOS.....	52
3.4.2 COLETA DE DADOS.....	52
3.4.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS.....	53
3.5. LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	53
4 PROCEDIMENTO PROPOSTO PARA IMPLANTAÇÃO DO ABC.....	54
4.1 PLANEJAMENTO DO PROJETO.....	55
4.2 PREPARAÇÃO DOS ENVOLVIDOS NA IMPLANTAÇÃO DO PROJETO.....	55
4.3 EXECUÇÃO DO PROJETO.....	56
4.3.1 Definição dos Meios de coleta de dados.....	56
4.3.2 Definição do objeto de custo.....	57
4.3.3 Identificação das atividades desempenhadas.....	57
4.3.4 Levantamento de recursos.....	57
4.3.5 Identificação dos recursos de cada setor.....	58
4.3.6 Identificação dos direcionadores de recursos	58
4.3.7 Cálculo dos custos das atividades.....	58
4.3.8 Identificação de direcionadores de atividades.....	59
4.3.9 Cálculo do custo unitário das atividades.....	59

4.3.10 Levantamento do custo do objeto.....	60
4.3.11 Análise dos resultados.....	60
4.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	60
5 APLICAÇÃO DO PROCEDIMENTO.....	62
5.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO.....	62
5.2 ATUAL PRÁTICA DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS.....	66
5.3 APLICAÇÃO DO ABC.....	69
5.3.1 PLANEJAMENTO.....	69
5.3.2 PREPARAÇÃO DOS ENVOLVIDOS.....	70
5.3.3 EXECUÇÃO DO PROJETO.....	71
5.3.3.1 Meios de coleta de dados.....	71
5.3.3.2 Definição do objeto de custo.....	71
5.3.3.3 Identificação das atividades desempenhadas.....	72
5.3.3.4 Levantamento de recursos.....	78
5.3.3.5 Identificação dos recursos de cada setor.....	80
5.3.3.6 Identificação dos direcionadores de recursos	81
5.3.3.7 Cálculo dos custos das atividades.....	82
5.3.3.8 Identificação de direcionadores de atividades.....	85
5.3.3.9 Cálculo do custo unitário das atividades.....	86
5.3.3.10 Levantamento do custo do objeto.....	87
5.3.3.11 Análise dos resultados.....	90
5.4 COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS COM OS ANTERIORES.....	92
5.5 AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA SEGUNDO OS ENTREVISTADOS.....	93
5.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	93
6 CONCLUSÃO	95
6.1 CONCLUSÕES	95
6.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS.....	97
REFERÊNCIAS.....	98
ANEXO	
ANEXO A - PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA.....	103

APÊNDICE

APÊNDICE A - FORMULÁRIO COLETA DE ATIVIDADES..... 106

**APÊNDICE B - GASTOS COM PESSOAL DO DEPARTAMENTO DE
CIÊNC. CONTÁBEIS..... 107**

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Processo de alocação de custos em dois estágios	25
Figura 2	Razões de interesse e visão conceitual do ABC	27
Figura 3	Primeira Versão do ABC	29
Figura 4	Segunda Versão do ABC	30
Figura 5	Hierarquia de atividades do ABC.....	34
Figura 6	Agrupamentos de processos de negócios	37
Figura 7	Direcionadores de custos	39
Figura 8	Interação da informação com processo decisório.....	43
Figura 9	Papel do ABC	49
Figura 10	Procedimento proposto para implantação do ABC	54
Figura 11	Organograma da UCG.....	65
Figura 12	Estrutura contábil da UCG.....	67
Figura 13	Prática atual de alocação de custos.....	68
Figura 14	Distribuição dos custos indiretos por meio do ABC	69
Figura 15	Relação das atividades	72
Figura 16	Dicionário de atividades.....	74
Figura 17	Relação de recursos da Instituição.....	79
Figura 18	Relação de recursos e seus respectivos direcionadores.....	82

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Análise de categoria de despesas X atividades executadas	38
Tabela 2 Valores de recursos consumidos pela Instituição.....	80
Tabela 3 Identificação dos recursos dos setores que o objeto de custo utilizou.....	81
Tabela 4 Custos das atividades identificadas	82
Tabela 5 Alocação das horas trabalhadas no mês de maio de 2002 (Departamento de Ciências Contábeis.....	83
Tabela 6 Distribuição do custo de Pessoal às atividades do Curso de Ciências Contábeis.....	84
Tabela 7 Alocação dos itens de custos às atividades do Curso de Ciências Contábeis	85
Tabela 8 relação dos direcionadores utilizados com seus respectivos valores.....	86
Tabela 9 Custo unitário das atividades dos setores de apoio	86
Tabela 10 Consumo dos direcionadores de custos.....	88
Tabela 11 Custo das atividades do Curso de Ciências Contábeis.....	88
Tabela 12 Custo total das atividades e seus respectivos percentuais.....	89
Tabela 13 Comparação de resultados	92

RESUMO

MACHADO, Antonia Aparecida de Urzêdo. *Custeio baseado em atividades em instituições universitárias: o caso de uma Universidade Goiana*. 2003, 107f. Dissertação (mestrado em Engenharia de Produção) Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

Este trabalho trata da aplicação do ABC em Instituições Universitárias. Com o objetivo de identificar as contribuições do uso do ABC para a gestão universitária, subsidiando os gestores para tomada de decisão, é desenvolvida uma aplicação piloto do mesmo, em um curso de graduação da Universidade Católica de Goiás. Este trabalho tem início com uma pesquisa bibliográfica, seguida de uma pesquisa de campo e finalizando com uma aplicação prática do ABC adaptada às peculiaridades das Instituições de Ensino Superior. Chegou-se a conclusão que o uso do ABC pode contribuir para a gestão universitária, possibilitando instrumentalizar e propiciar maior controle da consecução dos projetos da Instituição, agregando informações aos processos de gestão existentes.

Palavras-chave: Custeio baseado em atividades, gestão universitária, apuração de custos,

ABSTRACT

MACHADO, Antonia Aparecida de Urzêdo. Activity-Based Costing Methodology in Institutions of Higher Education: The case of a University in the state of Goiás, 2003. 107 leaves Dissertation (Master in Industrial Engineering) Master Program in Industrial Engineering, UFSC, Florianópolis.

This paper addresses the application of the Activity-Based Costing (ABC) methodology in institutions of higher education. An experimental application of the methodology in an undergraduate course of the Catholic University of Goiás was developed with the aim of learning the benefits from its use. This work was divided into three steps: bibliographic research, field research and practical application of the methodology, adapted to the peculiarities of higher education institutions. We verified that the application of this methodology provided a tool for enhanced control in the accomplishment of projects of the institution, adding information to already existing processes of management.

Key words: Activity-Based Costing, University Management, Cost Calculation.

1 INTRODUÇÃO

1.1 TEMA E PROBLEMA

Mergulhadas no clima de dificuldade por que passa a educação brasileira, as universidades vivem crise de identidade acadêmica e financeira. Sem subvenção do governo federal, as universidades que não são públicas passam a sobreviver apenas com o que recolhem por meio das mensalidades. Esta situação de crise que ameaça a existência e continuidade das universidades comunitárias insere-se num contexto regional, nacional e internacional realmente desafiador. A procura da qualidade e da competência, da agilidade e da globalidade tornou-se exigência para que a instituição de ensino superior possa se adequar ao mundo moderno.

Como exemplo, pode-se citar a Universidade Católica de Goiás. Em 1986, o governo federal repassava para a UCG, a título de subvenção, o montante equivalente a 20% da receita total da Instituição. Hoje, 100% dos recursos financeiros necessários a sua manutenção, de acordo com o Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE maio de 2002), são originados das mensalidades dos alunos. Assim considerando, é imperiosa a revisão e a adequação de um modelo de gestão às peculiaridades das universidades, principalmente no que se refere ao gerenciamento de seus custos.

Neste sentido, tanto as organizações quanto as universidades cada vez mais tentam acompanhar as mudanças e empreender um esforço de aprendizagem a fim de se adaptarem ao ambiente concorrencial, cada vez mais instável e desafiador. Sendo parte de um sistema mais amplo, as instituições universitárias recebem pressões e são influenciadas pelas variáveis ambientais onde estão inseridas.

O fenômeno da competitividade interfere na sobrevivência e no desenvolvimento das organizações, em especial as Instituições de Ensino Superior Comunitárias, onde se observa uma dificuldade em acompanhar seus custos, devido à proliferação da oferta de produtos, bem como à complexidade dos processos. De acordo com Pessoa (2000), as Instituições Universitárias, de um modo geral, têm sido administradas de maneira tradicional, sendo forçadas a se adaptarem da melhor forma possível neste novo cenário. Portanto, torna-se imprescindível o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais que permitam um controle eficaz dos custos, possibilitando auxiliar a administração na tomada de decisões mais seguras.

Observa-se que, na década de 80, as Universidades brasileiras foram vítimas de uma grande crise econômico-financeira, foram forçadas a se organizarem de forma a aprimorarem seus mecanismos de controle interno. Os custos indiretos e as despesas passaram a ser mais representativos, tornando difícil a identificação, a apuração e a apropriação dos mesmos pelos métodos tradicionais. Para tanto, faz-se necessário a adoção de instrumentos de controle mais eficientes que possam propiciar à Instituição uma visualização da realidade de absorção dos custos pelos serviços, oferecendo informações seguras aos gestores.

Para Santos, Kuroda e Pamplona (2001), esta preocupação faz sentido, visto que as instituições de ensino superior estão constantemente buscando instrumentos que favoreçam o processo de melhor gestão de negócios. Dessa forma, é prudente que se faça estudo mais acurado acerca da adoção de um sistema de custos, com vistas a permitir uma melhor visualização de como estão sendo apropriados. Este estudo faz sentido considerando a complexidade e as características das IES, pois o produto resultante não é palpável ou visível e também pela maioria dos custos ser de natureza indireta.

De acordo com Berliner e Brimson (1992), o controle e a gestão dos custos representam parte substancial do equilíbrio organizacional. Contudo, os sistemas e as práticas tradicionais de apuração de custos já não atendem mais às necessidades das indústrias avançadas e, de modo geral, das empresas de serviços; portanto, não dão suporte suficiente aos dirigentes nas tomadas de decisões, considerando que uma das dificuldades encontradas pelas empresas de serviços é a apuração de seus custos, visto que elas apresentam características peculiares. Para Mauad e Pamplona (2001), as empresas de serviços foram crescendo e ocupando um maior espaço no mercado de negócios. Preocupadas em acompanharem a evolução econômica e em se manterem competitivas, foram forçadas a buscar novos conceitos gerenciais, procurando se adaptar aos conceitos utilizados na área de manufatura, como é o caso do uso do ABC.

O Custeio Baseado em Atividades (Activity Based Costing-ABC) surgiu com vistas a melhorar a qualidade das informações de custos. Segundo Martins (2000), esse sistema busca minimizar distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Já para Vechia (2001), o ABC baseia-se em um modelo que ressalta a Instituição como um grupo de processos compostos de atividades, em que o processo de alocação dos custos se dá, primeiramente, distribuindo-os às atividades por intermédio dos direcionadores de recursos, e, posteriormente, aos serviços prestados pela Instituição por meio dos direcionadores de atividades. Uma utilização adequada dos direcionadores de custos pode contribuir para a redução das distorções no custo final do produto, proveniente do uso de sistemas tradicionais de custeio.

Kaplan (1998) afirma que, embora o ABC tenha suas origens nas fabricas, atualmente muitas empresas de serviços também estão obtendo grandes benefícios com o uso desta metodologia, visto que as empresas prestadoras de serviços enfrentam os mesmos problemas das indústrias, e que a construção do modelo ABC é praticamente idêntico ao do setor de manufatura. Para Player (2000), o atual cenário econômico provocou nas empresas de serviços a necessidade de conhecer, controlar e gerenciar os custos com eficácia, e o uso do ABC nessas empresas vem desbancando o paradigma de que uma apuração de custos mais precisa é de interesse somente do setor industrial ou de fabricação.

Na prática, segundo Martins (2000, p.315),

O ABC se aplica também às empresas prestadoras de serviços, pois atividades ocorrem tanto em processos de manufatura quanto de prestação de serviços. Pode-se concluir ser possível utilizar o ABC em instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos, hospitais, escolas, e etc., pois atividades e objetos de custeio são encontrados em todas as organizações, inclusive naquelas sem fins lucrativos.

Na visão de Kaplan e Cooper (1998), as empresas de serviços são consideradas ideais à aplicação do custeio baseado em atividade mais do que as empresa de produção, pois quase todos os seus custos são indiretos e aparentemente fixos. Os autores (p.272) argumentam que

Os gerentes precisam das informações provenientes de um modelo ABC para tomar decisões sobre os produtos e serviços que desejam oferecer, aos segmentos de clientes a que desejam servir, o método de fornecimento de produtos e serviços a esses clientes e o suprimento de recursos necessário para seus produtos, serviços e clientes.

Acredita-se que decisões importantes podem ser tomadas a partir das informações geradas pelo sistema ABC, para serem utilizadas no gerenciamento empresarial e nas projeções de resultados desejados. Neste sentido, destaca-se a importância do uso do ABC nas instituições de ensino superior, considerando que o mesmo se constitui em importante ferramenta nas melhorias de processos, principalmente no que se refere à melhor apropriação dos custos.

Em suma, o uso do ABC permite à empresa identificar os pontos mais sensíveis da sua estrutura de custos para que se torne eficaz o atendimento a seus clientes, podendo assim, centrar seus esforços onde houver a maior incidência de recursos para este fim.

Neste contexto, sendo as instituições de ensino superior empresas prestadoras de serviços, a aplicação do custeio baseado em atividade é considerada ideal. Portanto, nesta pesquisa, pretende-se focar a seguinte questão: **É possível aplicar o ABC em Instituição de Ensino Superior e qual as contribuições desse processo?**

1.2 OBJETIVOS DO TRABALHO

1.2.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral do trabalho é propor um procedimento para a implantação do ABC em Instituições de Ensino Superior.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- aplicar o ABC em uma Instituição de Ensino Superior;
- comparar as informações obtidas na pesquisa com o uso do ABC com as anteriormente existentes na Instituição de Ensino Superior;
- levantar os benefícios e as desvantagens da utilização do ABC na Instituição de Ensino Superior, na visão de seus gestores.

1.3 RELEVÂNCIA DO TRABALHO

A complexidade do ambiente no qual se inserem as Instituições de Ensino Superior provoca mudanças de aspectos econômicos, políticos e sociais que necessitam ser avaliadas a todo instante. Sob este enfoque, acredita-se que essas Instituições exerçam papel fundamental na construção da sociedade, por serem consideradas o centro de cultura voltado para o desenvolvimento integral do ensino, pesquisa e extensão, na busca incessante de uma atuação competente em termos de formação de profissionais e de cidadãos comprometidos com as transformações necessárias à viabilização de uma sociedade democrática.

Este trabalho está voltado para um importante segmento do mercado goiano, que é o das Instituições de Ensino Superior. Percebe-se que o ensino vem se tornando cada vez mais um negócio: pode ser visto como fator determinante principalmente a globalização do mercado de trabalho e a omissão dos órgãos responsáveis pelo cumprimento do dever legal de proporcionar educação acessível a todos.

Para que as Instituições desenvolvam condições competitivas, torna-se evidente a importância de conhecerem e adotarem um sistema de informações que possa contribuir para

a geração de informações mais acuradas, beneficiando a tomada de decisões, visto que grande parte dessas informações são embasadas em algum sistema gerencial de custos.

Ressalta-se que a adoção de um sistema de informação deve ser uma opção inteligente, econômica e viável, visto que não é o único fator determinante no sucesso ou fracasso de uma organização; a competência dos dirigentes e as estratégias utilizadas são tão importantes quanto os sistemas de informações.

A utilização pelas IES de um modelo de sistema de informação voltado para a indústria pode parecer polêmico, mas dadas as características das Instituições e por serem prestadoras de serviços, acredita-se que o ABC seja o método de custeio ideal, que busca contribuir para uma apuração de custos mais correta, bem como para a geração de informações sobre as atividades que consomem recursos. De acordo com Nakagawa (1994), o sistema de custeio baseado em atividades tem convertido no elemento de ligação entre o custeio de produtos, mensuração de desempenho e justificativa de investimentos.

Vale ressaltar que de nada adianta a adoção de um sistema de custeio baseado em atividades se as informações geradas não forem utilizadas adequadamente. Assim ocorrendo, o sistema não agrega valor algum ao tomador de decisão.

Com os resultados da aplicação desta pesquisa, tem-se como contribuição teórica viabilizar estudos específicos acerca da utilização do ABC em Instituições de Ensino Superior. Com relação à relevância prática da pesquisa pretende-se auxiliar os dirigentes de instituições universitárias, em especial os da Universidade Católica de Goiás, na busca de melhor utilização de seus recursos e a fornecer-lhes instrumentos que contribuam para o processo de tomada de decisão.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

O primeiro capítulo traz uma visão geral da dissertação, problema, seus objetivos, relevância e a estrutura.

O segundo capítulo trata da fundamentação teórica referente aos sistemas tradicionais, custeio baseado em atividades e gestão universitária.

O terceiro capítulo apresenta metodologia da pesquisa. São abordadas a delimitação e perspectiva da pesquisa, procedimentos metodológicos, coleta, análise e interpretação dos dados, bem como as limitações da pesquisa .

O quarto capítulo apresenta o procedimento proposto para implantação do ABC na UCG, por meio de um estudo de caso.

O quinto capítulo trata da aplicação do procedimento proposto, através de um projeto piloto.

No capítulo sexto, encontram-se as conclusões obtidas a partir dos resultados alcançados com o desenvolvimento do trabalho bem como as recomendações sugeridas para trabalhos futuros.

E por último, tem-se a bibliografia utilizada nessa dissertação.

2 O ABC E A GESTÃO UNIVERSITÁRIA

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A contabilidade de custos surgiu com a Revolução Industrial iniciada na Inglaterra, quando os comerciantes sentiram a necessidade de um sistema de apuração de custos, para determinar o valor de cada produto de sua empresa (ERNST & YOUNG e SOTEC, 1995). Frente a esta necessidade premente, entende-se que a contabilidade (controle de custos) não pode se limitar somente a informar o custo de um determinado bem ou serviço após a realização do mesmo, mas indicar com antecedência quanto ele *custaria* levando em conta as melhores condições vigentes na empresa, para que pudessem ser identificados eventuais desvios ao longo do processo produtivo, passando, assim, a ter uma função relevante no controle gerencial e nas tomadas de decisões.

Para se ter um maior entendimento ao longo do trabalho, são apresentadas algumas definições básicas a respeito de sistemas e método de custeios; também serão abordados assuntos inerentes a metodologias de custeio, enfocando: os sistemas tradicionais de custos, custeio ABC; ABC e a gestão universitária e aplicação do ABC.

2.2 DEFINIÇÕES BÁSICAS

2.2.1 SISTEMAS DE CUSTEIO

O sistema de custeio pode ser definido como uma combinação de um método e de um princípio de custeio (GASPARETTO, 1999).

2.2.2 PRINCÍPIOS DE CUSTEIO

São filosofias básicas que norteiam os sistemas de custos, de acordo com os objetivos e ou período de tempo no qual se efetua a análise. Por meio dos princípios de custeio, pode-se

identificar o tratamento dado pelo sistema aos custos fixos (BORNIA, 2002), e responde a questão “**Quais os custos serão alocados aos objetos**”?

Os princípios de custeio são os seguintes: o custeio variável e o custeio por absorção .

1) Custeio por absorção:

- integral ou total - processo de apuração de custos onde todos os custos de produção (fixos e variáveis) são apropriados ao bem elaborado. É aceito pela legislação e adotado pela contabilidade financeira, apesar de não possibilitar a análise de ociosidade ou deficiências existentes dentro da empresa; para efeito de avaliação de estoque, as informações advindas desse princípio podem ser utilizadas para fins gerenciais (BORNIA, 2001);
- ideal - processo no qual a apuração de custos consiste na alocação à produção apenas dos custos fixos inerentes à capacidade da fábrica que foram efetivamente utilizados; o restante dos custos será considerado como não utilizado (ociosidade) e mal utilizado (ineficiente), sendo lançado como perda do período. O custeio por absorção ideal apóia o processo de melhoria contínua da empresa (BORNIA, 1995).

2) Custeio variável ou custeio direto - em sua concepção restrita, caracteriza-se por apropriar aos produtos somente os custos variáveis. Nesse sentido, Martins (2000) define como apropriação ao produto de todos os custos variáveis, tanto diretos quanto indiretos, ficando os custos fixos considerados como despesas do período, sendo incluídos no resultado. Na visão de Gasparetto (1999, p.10), são:

gastos variáveis em relação à quantidade produzida (custos) ou vendida (despesas) são considerados custos do produto. Os gastos fixos tem o mesmo tratamento das despesas fixas, sendo lançados como gastos do período em que incorreram, independentemente de terem sido utilizados eficientemente ou não.

Já para Leone (1997, p.387), o custeio variável “é assim denominado porque trata dos custos que variam com o parâmetro operacional, que foi escolhido para ser a base de volume ou de atividade ou seguimento, cujos custos e operações estamos querendo estudar.” Bornia (2002) explica que o custeio variável serve de apoio às decisões a curto prazo, onde os custos variáveis tornam-se importantes.

2.2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Podem ser definidos como mecanismos de apropriação dos custos aos produtos (GASPARETTO, 1999). Bornia (1997) complementa dizendo que o método responde a questão: **Como os custos serão alocados aos objetos**?

Entre os métodos de custeios, são apresentados como exemplos: Custo Padrão, Método das Seções Homogêneas ou RKW; método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) e Custeio Baseado em Atividades (ABC).

2.3 SISTEMA DE CUSTEIO DO SÉCULO XIX

Na Revolução Industrial, as empresas sentiram necessidade de mais informações gerenciais para coordenar e controlar as atividades de produção, optando pela adoção de registros mais elaborados e seguros, tendo em vista a economia de escala e as organizações monoprodutoras, hierárquicas e administradas. (JOHNSON e KAPLAN, 1996).

No período Pós-Revolução Industrial, o objetivo dos sistemas era identificar os diferentes produtos intermediários e finais da empresa, bem como fornecer uma referência para medir a eficiência do processo de transformação. As informações contábeis também eram usadas como incentivo aos trabalhadores a fim de se atingirem as metas de produtividade (JOHNSON e KAPLAN, 1996).

De conformidade com a contabilidade gerencial, as firmas industriais de uma única atividade, do século XIX, compartilhavam de um propósito comum, que era o de avaliar os processos internalizados da companhia. As novas informações oriundas de cada tipo dessas firmas concentravam-se na eficiência em que cada uma utilizava os recursos em seus processos internamente administrados.

Os fabricantes do século XIX haviam praticamente ignorado a distribuição das despesas gerais aos produtos. Nessa mesma época, Alexander Hamilton Church sustentava que as despesas (custos indiretos de fabricação e despesas) representavam o custo de inúmeros fatores de produção, cada qual devendo ser separadamente atribuído aos produtos. Defendia, ainda, a divisão da fábrica em vários centros de custos de produção, por meio dos quais as despesas gerais deveriam ser alocadas aos produtos.

No final do século XIX, os estudos de um dos criadores da administração científica, Frederick Taylor, para melhorar a eficiência e utilização da mão-de-obra e matéria-prima, foram convertidos em padrões para custos de mão-de-obra e matéria-prima. A estes custos foram agregados os custos indiretos e despesas, cujos valores serviam como parâmetros para decisões de fixação de preços e para avaliar a rentabilidade global das empresas. Taylor argumentava, ainda, que os padrões geravam informações para o planejamento do fluxo de

trabalho, a fim de que o desperdício tanto de material quanto de tempo fosse o mínimo possível (JOHNSON e KAPLAN,1993, p.8-47).

No início do século XX, ocorreram várias incorporações transformando as empresas em organizações de múltiplas atividades e com nova estrutura hierárquica, surgindo então a necessidade de novos indicadores financeiros eficientes, fazendo com que os gerentes dessas organizações mudassem suas formas de pensar. Assim, além da contabilidade gerencial, passaram a adotar como registros ou como complemento os sistemas de gerência de custos desenvolvidos no século XIX, pelas empresas de uma única atividade. Após 1910, os sistemas de custeios projetados para determinar os custos dos diversos produtos desapareceram. “A tecnologia de processamento de informações existente encarecia o levantamento exato dos recursos usados na feitura de cada um dos diversos produtos, numa instalação fabril complexa” (JOHNSON e KAPLAN, 1993, p.111).

Considerando a inviabilidade técnica dos sistemas de custeios existentes nessa época, e mesmo depois do aparecimento dos sistemas computacionais, os gerentes passaram a utilizar-se somente dos procedimentos de avaliação de custos para valoração de estoques da contabilidade financeira (JOHNSON e KAPLAN, 1993).

2.4 SISTEMAS DE CUSTEIOS TRADICIONAIS E A GESTÃO DE CUSTO DA NOVA ECONOMIA

Os sistemas de custeios tradicionais surgiram com o financiamento público nas empresas e tinham como objetivo maior a valoração de estoques. Num período em que a mão-de-obra e a matéria-prima tinham mais relevância nos custos da empresa do que os custos indiretos nos custos totais, a mão-de-obra direta era utilizada habitualmente como critério para distribuição dos custos indiretos aos produtos fabricados, reproduzindo bem o consumo desses recursos pelos produtos.

Métodos utilizados nessa época eram o custo padrão e centro de custos ou seção homogênea (GASPARETTO, 1999). Segundo Martins (2000), nessa metodologia os custos são distribuídos às seções ou centros de custos, de acordo com as áreas, onde as operações e máquinas são semelhantes e podem ser agrupadas (custeio por absorção e custeio tradicional). No entendimento de Silva (2000), os métodos não ofereciam informações suficientes às empresas para alavancagem de vantagem competitiva. Eles informavam um custo de produto moderadamente correto quando a atividade indireta era consumida em relação ao volume de produção, não dando subsídios aos gerentes, que precisavam avaliar alternativas referentes a

outros setores, como vendas, marketing ou produção, que envolvessem diferentes níveis de atividades .

Kaplan e Cooper (1998) argumentam que os gerentes precisam cada vez mais de informações precisas e adequadas sobre custos para tomarem decisões estratégicas e conseguirem aprimoramentos operacionais.

De acordo com a distribuição de custos pelos sistemas tradicionais, os custos fixos de produção são apropriados diretamente aos produtos e aos custos totais de manufatura e são mensurados em dois dos estágios, segundo Cooper e Kaplan (1988), conforme é demonstrado na Figura 1, em que, no 1º estágio, os custos incididos no período são atribuídos aos grupos em centros de custos. Já no 2º estágio, os custos são alocados dos centros de custos produtivos para os produtos, utilizando-se horas de mão-de-obra direta para se efetuar esta alocação.

Cooper e Kaplan (1988 a e b) afirmam que, no início do século XX, a mão-de-obra direta representaria a maior parte dos custos da empresa, mas à medida que esta foi se automatizando, passou-se a ter mais controle, planejamento e gerenciamento da produção, e os custos da mão-de-obra direta reduziram enquanto os custos indiretos de fabricação aumentaram. Desde então, algumas empresas perceberam que a utilização de mão-de-obra como critério de rateio para alocação dos custos indiretos poderia estar conduzindo a decisões equivocadas sobre a lucratividade dos produtos. Constataram, ainda, que algumas empresas estariam utilizando horas-máquina em vez de mão-de-obra direta como critério de cálculo no processo de alocar os custos dos centros nos produtos, enquanto outras utilizaram o valor do material, por acreditar ser este o melhor critério para determinar o consumo dos recursos pelos produtos (COOPER e KAPLAN, 1998 a).

De acordo com Nakagawa (1993, p.48), a utilização da informação sobre custos está diretamente relacionada com a correta apropriação de custos, para fins de relatórios gerenciais. Alocações globais e incorretas de custos baseadas em suposições inadequadas sobre os padrões de comportamento de custos e relações de causa e efeito distorcem a informação e conduzem os gestores a tomarem decisões ineficazes.

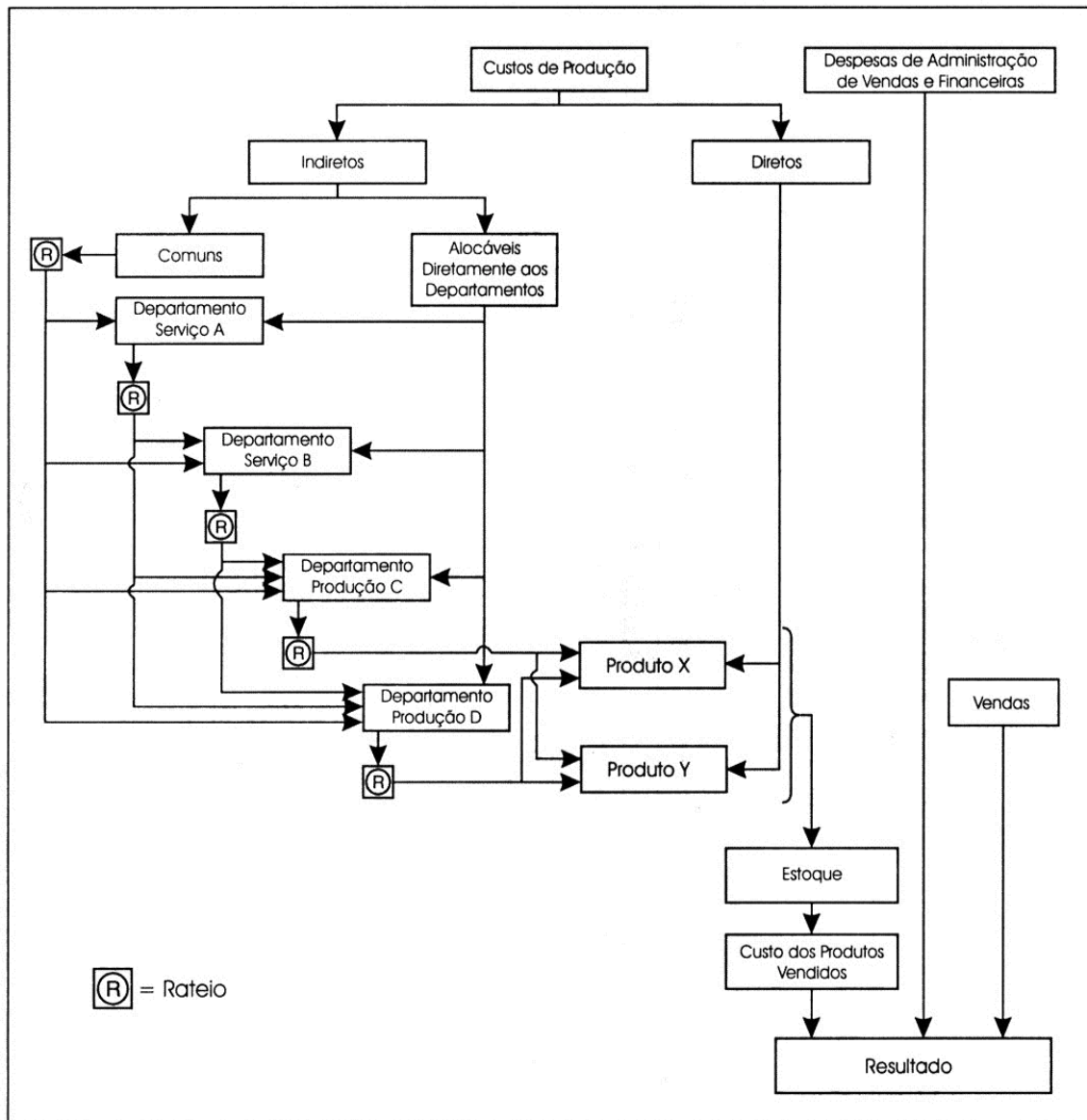


Figura 1- Processo de alocação de custos em dois estágios (Martins, 2000 p.80)

Considerando-se as mudanças no ambiente competitivo das empresas, novas atividades de suporte foram criadas, as quais consomem recursos referentes a custos indiretos e despesas. A apuração destes custos representou certo grau de complexidade para os sistemas gerenciais de custos utilizados pelas empresas e, de acordo com Ostrenga et al. (1997), existem várias deficiências de informações, tais como:

- foco contábil em vez de foco gerencial, sendo que o mais importante para a compreensão da dinâmica dos custos em uma organização é documentar, primeiro, a relação entre atividades e suas causas, e a relação entre atividades e custos;

- decisões de planejamento sobre produtos. As empresas tomam decisões sobre que produtos oferecer, e sobre fixação de metas de melhoria, embasadas nas informações de custos;
- um papel questionável no processo de justificação do capital, que se baseia no cálculo da taxa interna de retorno e nos benefícios das novas aquisições de capital;
- um quadro incompleto de desempenho normalmente fornece uma posição desequilibrada do mesmo o que pode levar os gerentes a perder oportunidades de melhorias.

Diante desse quadro, a empresa busca a apropriação aperfeiçoada de custos para fins gerenciais, optando por outros métodos que julgue serem eficientes, como por exemplo, o ABC.

2.5 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ACTIVITY BASED COSTING)-ABC

Serão abordados neste item, estudo referente ao advento do ABC, modelo conceitual do ABC, fundamentos do ABC, vantagens do uso do ABC, processos e atividades, implantação do ABC e ABC como ferramenta gerencial.

2.5.1 ADVENTO DO ABC

O ABC teve início em trabalhos desenvolvidos na General Electric, nos primórdios da década de 60, nos Estados Unidos, e, posteriormente, foi codificado pelo professor Robin Cooper, da Harvard Business School, na década de 70. O amplo desenvolvimento do ABC por empresas de consultorias, tais como Bain & Co. e Boston Consulting Group, e sua implementação por meio de empresas, como Schader Bellowa, John Deere, Union Pacific, Caterpillar e Hewlett-Packard, se deu nos anos 80 (JOHNSON,1992).

Nakagawa (1994, p.41) comenta que, “segundo alguns autores, o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900”. De acordo com o autor, no Brasil, o ABC era estudado por contadores em 1989, na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo-USP. Atualmente, ele vem despertando grande interesse nas empresas brasileiras, que cada vez mais se preocupam com o fator competitividade. As razões responsáveis por esse grande interesse são, na visão de Leone (1997), suas finalidades e sua forma de apropriação, conforme é demonstrado na Figura 2.

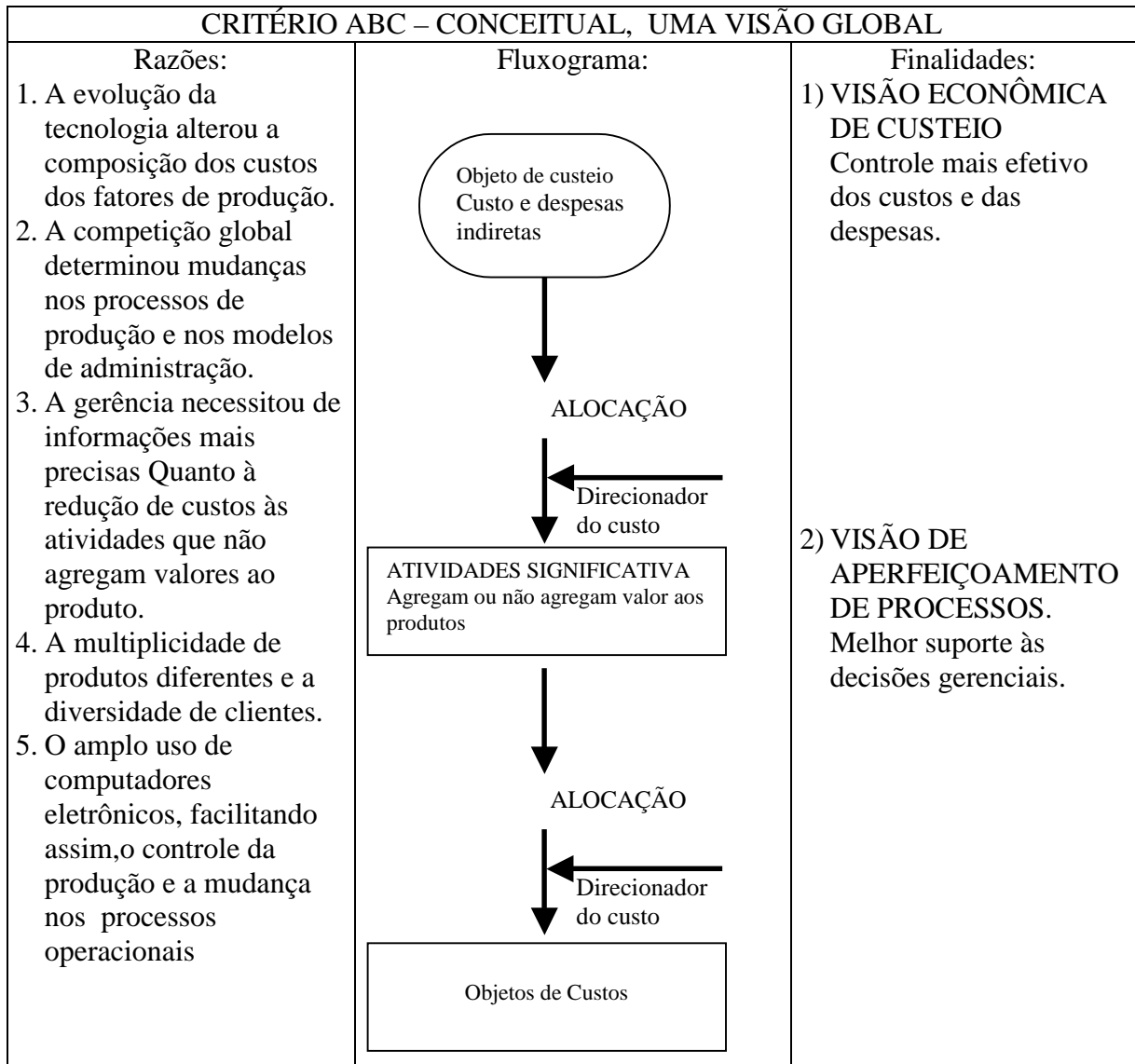


Figura 2 - Razões de interesse e visão conceitual do ABC (Leone, 1997, p.256)

Na visão de Nakagawa (1994), o objetivo principal do surgimento do ABC foi o de suprir as falhas dos métodos tradicionais de custeio, no que se refere à alocação dos custos indiretos aos produtos, que era feita através de rateio, procurando desenvolver uma apropriação mais criteriosa dos custos indiretos aos bens e serviços, e, conseqüentemente, proporcionando um controle mais efetivo dos custos da empresa e melhor suporte nas decisões gerenciais. Na concepção de Compton (1996), o ABC não foi desenvolvido com a pretensão de substituir os sistemas tradicionais de custos, que tinham como função básica a avaliação de estoque e geração de relatórios externos, mas para auxiliarem no gerenciamento de custos e melhoria de desempenho.

Percebe-se que o surgimento e o aperfeiçoamento do ABC vieram em resposta às transações no ambiente organizacional, provocadas pela globalização dos mercados e pelas inovações tecnológicas, que passaram a exigir informações mais relevantes em relação a

custo e desempenho de atividades, processos, bens, serviços, clientes e canais específicos, (PESSOA, 2000).

Este assunto é, também, abordado por Kaplan e Cooper (1998), ao explicarem que o ABC vem despertando interesse por oferecer visão econômica de suas operações, revelando os custos existentes e projetados de atividades e de processos de negócios, esclarecendo o custo e a lucratividade de cada bem.

2.5.2 MODELO CONCEITUAL DO ABC

De acordo com Nakagawa (1994), a geração do método conceitual do ABC se deu em duas versões: na primeira versão, Figura 3, o ABC foi considerado como ferramenta para aprimorar a acurácia do custeio de produtos, alocando melhor o consumo dos recursos da empresa aos diversos grupos de atividades, a fim de eliminar as distorções provocadas pelos métodos tradicionais de custo. Nesta versão, os métodos tradicionais de custeio dos produtos tinham como finalidade a avaliação de estoque para fins fiscais e societários.

Críticas ao ABC foram feitas, principalmente à primeira versão. Na opinião de Catelli e Guerreiro (1994), o ABC não agrega inovações conceituais na sua teoria, e não passa de um versão adaptada dos princípios e procedimentos de custeio da tradicional escola alemã de contabilidade, bastante conhecida na década de 60 por meio do sistema de custo **RKW**. Afirmam também que, embora tenha havido modificações em nível de procedimentos analíticos e de denominações para os antigos centros de custos e critérios de rateio, continua a apresentar todas as deficiências gerenciais inerentes ao **RKW**.

Para Kaplan e Cooper (1998, p.114), “as falhas dos sistemas de custeio tradicional eram tão numerosas que qualquer sistema que alegasse definir o custeio de produtos evocava uma imagem de alocações arbitrárias, dissociadas das operações e da experiência real.” Entretanto, para muitos contadores, o custeio baseado em atividades passou a ser visto como algo de pouca utilidade, complexo e caro.

Como contribuição importante da primeira geração do ABC, pode-se destacar a identificação dos **cost drivers** que influenciam no cálculo dos custos dos produtos, possibilitando assim uma visão mais ampla dos custos e da complexidade do sistema produtivo.

No que concerne às falhas, observa-se que a primeira versão apresentava deficiências por não proporcionar condições de segregar as atividades mais relevantes, com o intuito de

identificar seus atributos e desempenho (Nakagawa, 1994), o que favoreceu o desenvolvimento de uma segunda versão.

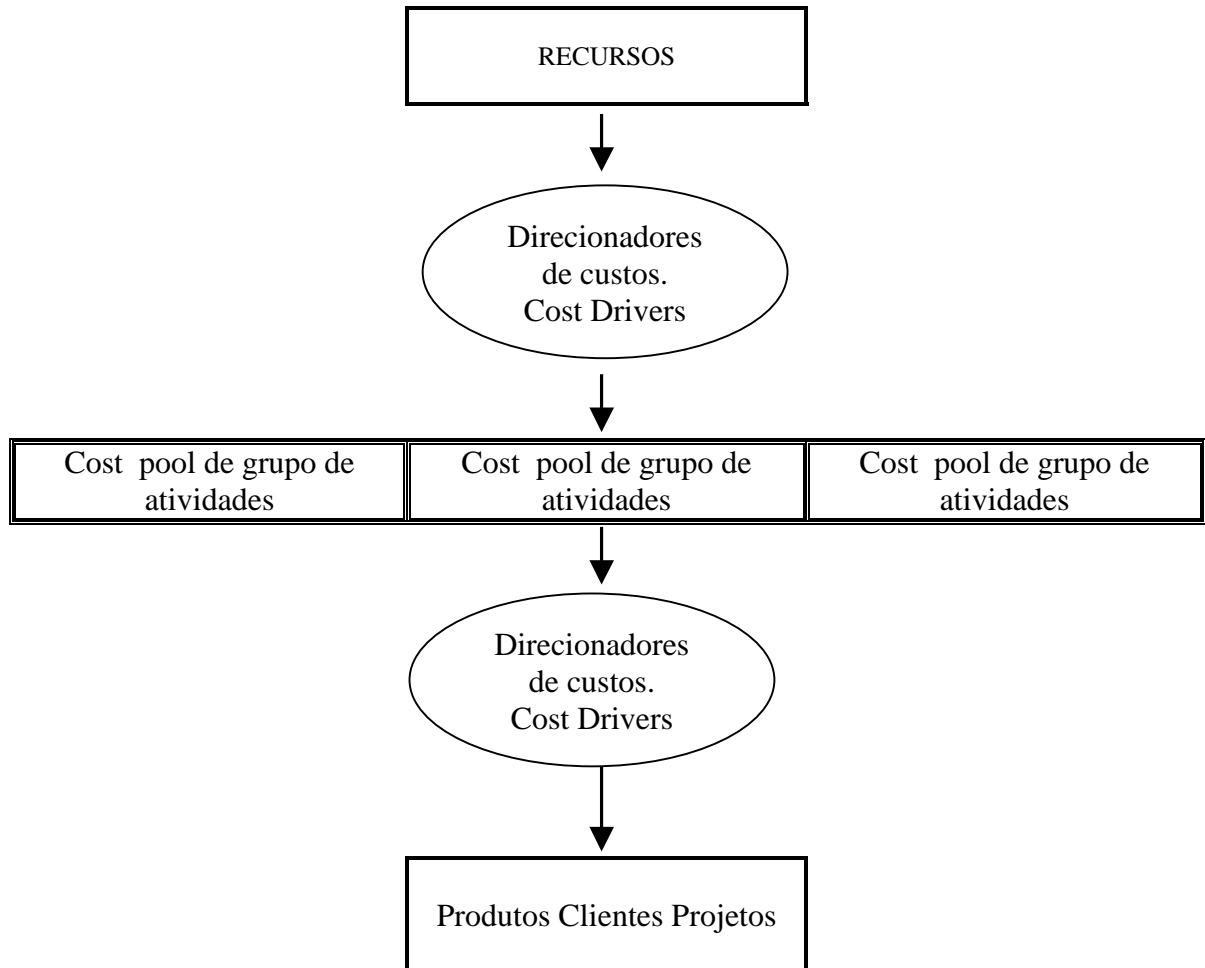


Figura 3-Primeira versão do ABC (Adaptado de Nakagawa, 1994, p.68)

A primeira versão do ABC foi basicamente aplicada nas empresas de manufaturas, enquanto que a segunda foi aplicada nas empresas de serviços, por ser mais abrangente e possibilitar a análise de custos sob duas visões, conforme Figura 4.

- a) Visão econômica de custeio, ou visão vertical, onde a apropriação dos custos aos objetos de custeio se dá através das atividades realizadas em cada departamento. Fornece basicamente os mesmos dados contemplados na primeira versão do ABC;
- b) Visão de aperfeiçoamento de processo, conhecida como visão horizontal, em que os custos são captados dos processos por meio das atividades realizadas nos diversos departamentos funcionais. Essa visão permite a análise de custeio e o aperfeiçoamento dos processos através da melhoria de desempenho na execução das atividades.

Também permite reconhecer que um processo é formado por um conjunto de atividades encadeadas e exercidas por meio de diversos departamentos da empresa. O ABC, nesse contexto, “pode ser visto como uma ferramenta de análise dos fluxos de custos, e quanto mais processos interdepartamentais houver na empresa tanto maiores serão os benefícios do ABC”. (MARTINS, 2000, p.304-305).

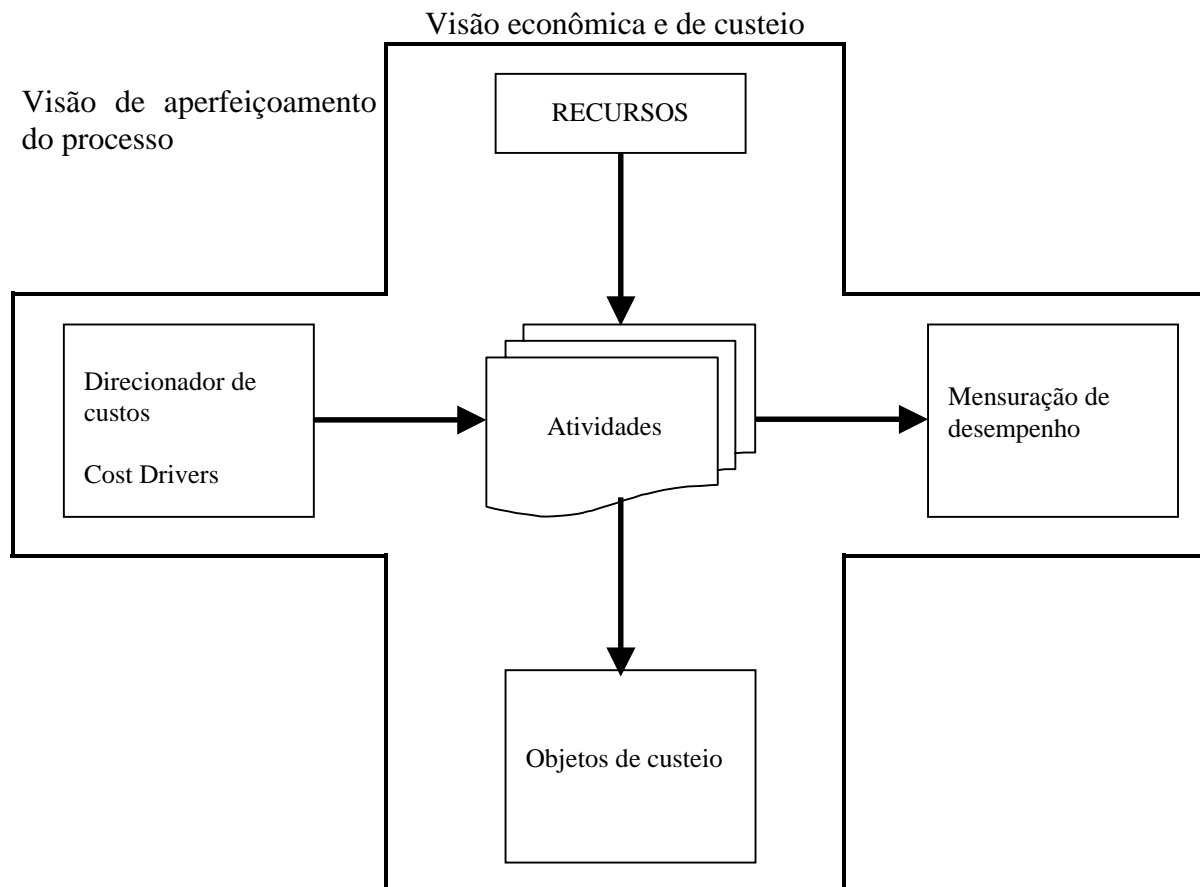


Figura 4- Segunda Versão do ABC (Nakagawa, 1994, p.70)

Observando-se a Figura 4, percebe-se que o ABC parte da premissa que as atividades consomem recursos e conseqüentemente os produtos consomem atividades. Mesmo sendo considerado simples, esse pressuposto tem contribuído com melhorias consideráveis às metodologias tradicionais de análise de custos. “Seu objetivo é o de **rastrear** as atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa”. (NAKAGAWA, 1994, p.39).

O rastreamento das atividades se constitui em processo de grande valor junto às organizações, no que tange à identificação de quanto o objeto de custos consome de cada atividade, possibilitando um maior controle interno da organização, favorecendo a tomada de decisões mais acertadas.

2.5.3 FUNDAMENTOS DO ABC

Fundamentado na premissa de que as atividades são os consumidores de recursos, o ABC desenvolveu uma metodologia em duas fases distintas: uma, a alocação dos custos é feita por centros de custos, como no sistema tradicional; outra, utilizando geradores de custos, sendo que este procedimento se dá em dois momentos:

- a) no primeiro momento, chamado de custeio de atividades, os gastos referentes ao recursos consumidos são atribuídos às atividades mais relevantes. Nessa primeira etapa, o ABC rastreia as atividades mais importantes e que, conseqüentemente, consomem mais recursos da empresa, com o propósito de identificar, classificar e mensurar a forma como elas consomem os recursos e os repassam aos objetos de custos;
- b) no segundo momento, denominado custeio de objeto, os custos associados às atividades são alocados aos bens ou serviços. Nesse momento, utilizam-se direcionadores de custos para a apropriação dos custos das atividades aos produtos.

Martins (2000, p.103) comenta que “a grande diferença que distingue o ABC do sistema tradicional de custos 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”. Os argumentos de Kaplan e Cooper (1998) são que, à primeira vista, o ABC se assemelha ao sistema tradicional, diferenciando no que diz respeito à estrutura e conceito.

2.5.4 VANTAGENS DO USO DO ABC

A necessidade de um sistema de custeio que viesse atender aos seus anseios fez as empresas descobrirem, na manufatura, o ABC, que tem se mostrado eficiente, oferecendo informações de grande valor para o gerenciamento eficaz dessas organizações (MAUD e PAMPLONA, 2001). Por essa razão, várias empresas ampliaram a área de utilização do ABC, e atualmente a metodologia é empregada para apuração de custos em vários níveis de agregação, para os diversos objetos e finalidades.

Apesar dos erros e controvérsias do uso do ABC, ele apresenta vantagens consideráveis ao processo de gerenciamento de custo. Riccio e Gouveia (1994) citam algumas vantagens referentes à sua utilização:

- 1) utiliza uma escala hierárquica de atividades, para nelas alocar os custos aos produtos, com direcionadores específicos de cada escala. As atividades são classificadas da seguinte forma:
 - a) atividades de nível de unidade;
 - b) atividades de sustentação do produto;
 - c) atividades de lote;
 - d) atividades de sustentação de instalações.
- 2) adota a filosofia da gestão estratégica de custos (Cost Management System-CMS), que ressalta os seguintes conceitos:
 - a) nova cultura organizacional – gestão estratégica integrada;
 - b) banco de dados proativos;
 - c) administração voltada para melhoria contínua;
 - d) administração com foco na melhoria de qualidade e eliminação de desperdícios;
 - e) análise das atividades/segregação das atividades que agregam ou não valor ao produto;
 - f) visão do produto a longo prazo;
- 3) facilita identificar os custos importantes para um conjunto maior de decisões. A maior vantagem deste item é proporcionar ao gerente a tomada de decisões a respeito de:
 - a) fixação de preços;
 - b) administração das relações com os clientes;
 - c) mix de produtos;
 - d) projeto de produtos;
 - e) melhoria de processos; e
 - f) aquisição de tecnologia.;
- 4) favorece ao gerente escolher os melhores critérios para administrar as atividades relevantes que geram os custos diretos e indiretos.

Entretanto, a afirmação de Johnson (1994) é a de que o sistema ABC elimina as distorções referentes às informações do sistema de custeio tradicional, e que as suas ferramentas, baseadas em direcionadores, devolvem a relevância às informações inerentes aos custos de produtos, contribuindo, assim, para que as empresas possam evitar os onerosos erros mercadológicos a curto prazo.

Segundo Nakagawa (1994), uma das vantagens do ABC é que ele busca, por meio da identificação e análise das atividades interdepartamentais, planejar o uso eficiente e eficaz dos

recursos da empresa a fim de otimizar o lucro dos investidores e a criação de valor para o cliente.

2.5.5 PROCESSOS E ATIVIDADES

2.5.5.1 Conceito e hierarquia de atividade

As atividades reagrupam todas as tarefas que são realizadas em séries. Portanto, as atividades correspondem a um conjunto de tarefas realizadas pela mão-de-obra, bem como pelas máquinas, em uma empresa, e basicamente responde às indagações onde e porque os custos foram realizados. No ABC, atividades consistem em ações a serem realizadas em uma organização para consecução de um processo (BOISVERT, 1999). Para Brimson (1996), uma atividade descreve a maneira como uma empresa utiliza seu tempo e seus recursos para atingir os objetivos propostos.

As atividades podem ser ordenadas numa hierarquia de custos, conforme apresentado por Kaplan e Cooper (1998):

- a) atividades executadas para unidades: são as atividades executadas para cada unidade de produtos ou serviços gerados, o volume de atividades executadas é proporcional ao volume de produção e vendas;
- b) atividades executadas para lote: são as atividades executadas para lotes de produtos, e independem do número de unidade de lote produzido;
- c) atividades de suporte: são as que permitem a fabricação dos produtos ou serviços, podendo ser definidas como suporte ao atendimento a clientes, a linhas de produtos, a marcas, a canais de distribuição e atividades relacionadas a pedidos. Essas atividades independem do volume de produção, venda e da quantidade de lotes de produção e pedidos de clientes, conforme se vê na Figura 5.

A hierarquização de atividades proporciona análise mais apropriada do consumo de recursos pelas atividades e de como estas são utilizadas na fabricação de produtos, tornando o ABC instrumento de mensuração para o ABM (Activity Based Management) e para o CMS (Cost Management System), no contexto da Gestão Estratégica de Custos.

O entendimento referente à hierarquia de atividades contribui na definição dos geradores de custos que melhor representam o consumo das atividades pelos objetos de custos. Assim, uma atividade executada para lotes de produtos, por exemplo, deve ter um direcionador de custo relativo a lotes de produção (GASPARETTO, 1999).

A classificação das atividades em primária e secundária se faz necessária tendo em vista a apropriação dos custos de atividades secundárias às primárias. Na visão de Brimson (1996, p.113), “uma atividade primária é aquela cuja saída é utilizada para fora da unidade organizacional. As atividades utilizadas dentro de um departamento, para apoiar as atividades primárias, são secundárias.”

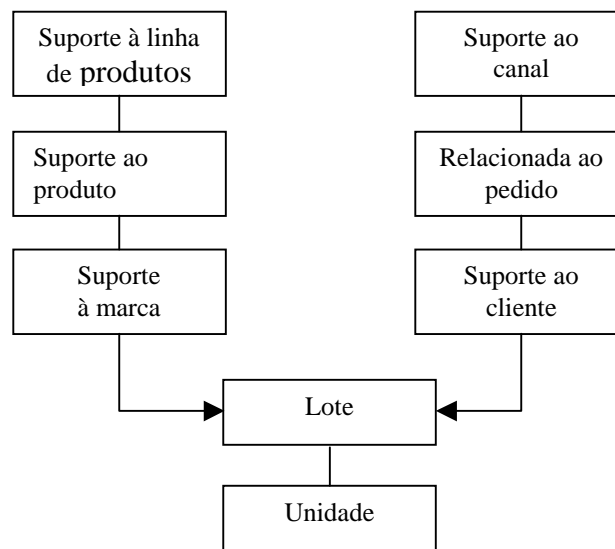


Figura 5-hierarquia de atividades ABC (Kaplan e Cooper, 1998, p.104)

Na utilização do Custeio Baseado na Atividade, adicionar atributos às atividades analisadas possibilita obter informações a respeito do desempenho e do nível das mesmas e do comportamento de seus custos (NAKAGAWA, 1994). Busca-se, através da análise funcional associada ao ABC, classificar as atividades executadas na empresa. Segundo Harrington (1993), atividades com valor real agregado (VRA) são as que atendem as exigências dos clientes, satisfazendo suas expectativas. As atividades com valor empresarial agregado (VEA) são as necessárias à empresa, e não agregam valor sob a óptica do cliente final. As atividades que não agregam valor (NAV) ao produto não deveriam ser pagas pelo cliente.

Na visão de Gasparetto (1999), o conceito de VRA,VEA e NVA é essencial para identificação de oportunidades de melhoria, mas é preciso lembrar que as atividades de apoio administrativo não podem ser eliminadas; são atividades secundárias necessárias e devem ser medidas, submedidas e melhoradas continuamente, assim como as funções de suporte essencial de uma organização, tais como planejamento estratégico, desenvolvimento de produto e/ou de processos, compras e finanças; podem não estar relacionadas diretamente à fabricação do produto, mas exercem grande impacto nos custos e na receita deste. Berliner e Brimson (1992) afirmam que a análise das atividades identifica as atividades significativas,

tanto de produção quanto de suporte de uma empresa, de modo a estabelecer um princípio para definição acurada de seu custo e desempenho.

De acordo com Nakagawa (1994), atividades consistem em um simples processo que combina, de forma adequada, recursos humanos, tecnológicos, materiais, métodos e seu ambiente, e têm por objetivo converter esses recursos em bens.

2.5.5.2 Gerenciamento de processo

Na definição de Davenport (1994), processo é simplesmente um agrupamento de atividades estruturadas e medidas, direcionadas a resultar em produto exclusivo para um determinado cliente ou segmento de mercado. Segue afirmando que processo é, “portanto, uma ordenação específica das atividades de trabalho no tempo e no espaço, com um começo, um fim, e inputs e outputs claramente identificados: uma estrutura para a ação”. (DAVENPORT, 1994, p.07).

Harrington (1993) argumenta que, apesar da definição de processo ser simples, grande parte dos processos são altamente complexos e podem ser encontrados na organização, coexistindo com outros muito simples. O processo pode ser classificado de acordo com sua abrangência e complexidade; para tanto, faz-se necessário estabelecer uma estrutura hierárquica de processo.

Para que a empresa entenda melhor seus processos e custos, é preciso definir cada etapa do processo como sendo atividades que agregam ou não valores ao produto; isto é possível considerando a ligação direta das atividades com os produtos.

Na concepção de Ostrenga et al (1997), as organizações podem ser vistas de duas maneiras: a) sob o ponto de vista funcional, com base na hierarquia funcional, ou seja, no organograma como modelo do negócio, onde os recursos estão divididos entre os departamentos; b) sob o ponto de vista da organização como um conjunto de processos, enfocando o próprio trabalho de gerenciar atividades que mais consomem recursos. O autor afirma, ainda, que, devido à divisão do trabalho, as organizações tendem a ver seu negócio como um grupo de departamentos; desta maneira as empresas são organizadas e as informações conduzidas e estruturadas.

Quanto aos macroprocessos, são os processos cuja operação exerce impacto significativo nas demais funções e são considerados as atividades-chave necessárias para administrar as organizações. O macroprocesso complexo é dividido em subprocessos, que são inter-relacionados de forma lógica, com o propósito de minimizar o tempo necessário para seu

aperfeiçoamento e/ou criar um enfoque em um problema específico, numa área de alto custo, ou que gera grandes atrasos (HARRINGTON, 1993).

Os subprocessos são compostos por várias atividades e em nível mais detalhado em tarefas. Pode ser citado como exemplo de processo e suas divisões, a compra de um material; a seleção de um fornecedor seria o subprocesso.

Segundo Pessoa (2000), a característica de interdependência entre as atividades que compõem um processo faz com que os produtos sejam menos parciais à medida que os mesmos vão sendo elaborados em cada atividade. O entendimento desse aspecto é de suma importância no sentido de se procurar, em qualquer processo, garantir que a entrada original esteja certa, evitando, assim, problemas e erros de produção.

Os processos são responsáveis por converter entradas de recursos em saídas específicas, e por possibilitar que as saídas ou resultados sejam os esperados para atender as necessidades de outras áreas da própria empresa ou aos clientes externos. Os processos são compostos por um grupo de atividade com propósito comum.

As organizações, atualmente, devido à globalização, estão buscando constantemente a melhoria contínua dos processos, que têm representado papel fundamental na sobrevivência das mesmas. O gerenciamento de processo é uma metodologia capaz de orientar os processos da empresa, com o propósito de atender melhor às necessidades dos clientes.

2.5.6 IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

A implantação de um projeto ABC requer cuidados como: adaptação às necessidades da empresa e aos objetivos propostos para sua implantação; execução cuidadosa de suas etapas para que os objetivos finais sejam alcançados.

Tais preocupações têm fundamento, pois de acordo com a concepção de Compton (1996), o insucesso da implantação do ABC é atribuído às suas etapas iniciais. Afirma, ainda, que os vilões desse fracasso são: o planejamento, o projeto e a estratégia de implementação defeituosa.

Silva (2000) argumenta que há perigo de muitos administradores acreditarem que basta seguir um roteiro e implantar o novo sistema, para alcançar bons resultados. Na verdade, o que ocorre não é isso. Cada metodologia deve ser adaptada à realidade e às necessidades da empresa, e, ainda, fazem-se necessárias a avaliação e implementação do ABC. As condições que justificam o procedimento são dinâmicas, levando à necessidade de aperfeiçoamento

contínuo, que pode ser sistematizado através de avaliações periódicas do processo de implantação da metodologia.

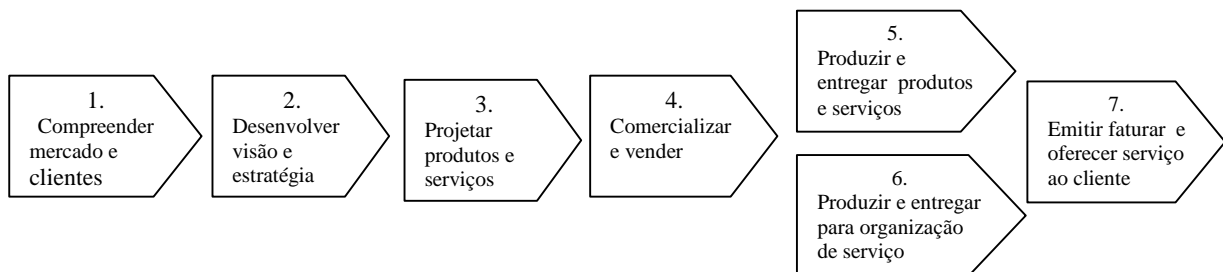
Para Kaplan e Cooper (1998), à primeira vista, o ABC se assemelha ao sistema tradicional, diferenciando no que diz respeito à estrutura e conceitos subjacentes. Citam quatro etapas para a implantação do ABC:

a) Etapa 1 – Desenvolver o dicionário de atividades.

As empresas despendem dinheiro em recursos indiretos e de apoio para que as atividades imprescindíveis sejam executadas. Nessa etapa, o foco principal é estimar os custos de produtos e clientes, e não como estão sendo alocados.

Ao desenvolver o ABC, a organização identifica inicialmente as atividades que estão sendo executadas com seus recursos indiretos e de apoio. A quantidade de atividades identificadas representa a função do propósito do modelo, da dimensão e da complexidade da unidade organizacional que está sendo estudada. Estas atividades podem ser agrupadas em processos de negócios, como mostra a Figura 6.

Processos Operacionais



Processos Gerenciais e de Suporte

8- desenvolver e gerenciar recursos humanos
9- gerenciar recursos de informação
10- gerenciar recursos financeiros e físicos
11- executar programa de gestão do meio ambiente
12- gerenciar relacionamentos externos
13- gerenciar melhoria e mudança

Figuras 6 - Agrupamentos de processos de negócios (Kaplan e Cooper, 1998, p.123)

b) Etapa 2 - Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades.

É o procedimento em que se identifica o custo da execução das atividades, que não apresenta diferença substancial do adotado pelos sistemas tradicionais em que os custos indiretos da organização são direcionados aos centros de custos de produção, para depois serem alocados aos produtos. Nos sistemas ABC, por sua vez, os recursos são direcionados a atividades que converterão em produto, como: fabricar peças, montar produtos etc., conforme é exemplificado na Tabela 1.

Tabela 1-Análise de categorias de despesas X atividades executadas

Salários e benefícios US\$ 311.000	Custeio baseado na atividade	Atividades	Salários Benefícios US\$	Ocupação. US\$	Equipamentos e Tecnologia US\$	Manter Suprimentos US\$	Total US\$	
			Processar pedidos clientes	31.000	5.300	12.600	800	49.700
			Comprar material	34.000	6.900	8.800	1.500	51.200
			Programar ordens de	22.000	1.200	18.400	300	41.900
Ocupação US\$ 111.000			Transferir materiais	13.000	2.100	22.300	3.600	41.000
			Preparar máquinas	42.000	700	4.800	200	47.700
			Inspecionar itens	19.000	13.000	19.700	800	52.500
Equipamento tecnologia US\$146.000			Manter informações sobre	36.000	2.800	14.500	400	53.700
			Executar mudanças de	49.000	32.000	26.900	2.400	110.300
			Expedir pedidos	14.000	900	700	500	16.100
Material e Suprimentos US\$ 30.000			Lançar novos produtos	35.000	44.000	16.100	18.700	113.800
			Solucionar problemas de	18.000	2.100	1.200	800	22.100
Total			Total	313.000	111.000	146.000	30.000	600.000

FONTE: (Kaplan e Cooper ,1998, p.102)

c) Etapa 3 – Identificar produtos e clientes da organização.

É uma etapa simples, mas considerada muito importante, a de identificação de produtos, serviços e clientes. Essa etapa é ignorada por muitos praticantes do custeio baseado em atividades, que se concentram apenas em como tornar as atividades e processos mais eficientes; no entanto, não questionam se vale a pena executar essas atividades ou processos e se a organização está sendo adequadamente remunerada para executá-los. Para responder a estas questões, é necessário que o custo da atividade seja associado a produtos, serviços e clientes, que são os beneficiários finais das atividades da organização.

- d) Etapa 4 – Selecionar geradores de custo da atividade, que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização.

Nessa etapa, o procedimento é feito por meio de geradores de custos da atividade, ligando-os aos produtos. O uso adequado dos geradores de custos pode possibilitar à empresa a identificação das causas e origens dos custos de cada atividade, para transferi-los aos produtos, conforme identifica a Figura 7.

Os sistemas tradicionais de custeio para alocar custos utilizam como critério a base de rateio atrelado a volumes (custo matéria-prima, mão-de-obra). O ABC se diferencia pela utilização de vários critérios de alocação, denominados geradores de custos (cost drivers), para a atribuição dos custos aos objetos de custos, reduzindo a arbitrariedade provocada pelos rateios praticados pelos sistemas tradicionais de custeio, cuja distribuição dos custos indiretos se dava aos produtos ou outros objetos de custos.

Atividades	Direcionadores de custos da atividade
Preparar máquinas	Horas de preparação
Usar máquinas	Horas máquina
Programar tarefas de produção	Rodadas de produção
Receber materiais	Recebimento de materiais
Sustentar produtos existentes	Número de produtos
Lançar novos produtos	Número de novos produtos lançados
Fazer manutenção de máquinas	Horas de manutenção
Modificar características de produtos	Notificações de mudanças de engenharia

Figura 7 - Direcionadores de custos de atividades (Kaplan e Cooper, 1998, p.110)

Vale lembrar que, ao iniciar um projeto de implantação do ABC, a empresa deve decidir sobre qual o tipo de projeto irá realizar. Caso ela opte pelo projeto piloto do ABC, é aconselhável que o faça em um prazo curto, pois de acordo com Ching (2001), a demora desvia a atenção das pessoas e transmite a sensação de descrédito a todos os envolvidos. É necessário que toda a equipe se mantenha até o final da implantação.

Na visão de Player et al. (1997), os projetos pilotos têm em média uma duração de seis a dezesseis semanas, mas afirmam que esses prazos são de acordo com o grau de detalhamento desejado das informações e da extensão do projeto. Na concepção dos autores, uma das grandes vantagens de se optar por um projeto piloto é a facilidade de se detectarem erros e corrigi-los imediatamente, porque eles estão restritos a uma pequena parte da empresa, e que o prazo mais curto permitirá um feedback sobre o sucesso e os erros que possivelmente ocorrerão nesse período, propiciando ajustes mais eficazes no sistema.

2.5.7 O ABC COMO FERRAMENTA GERENCIAL

O conceito do ABC é algo muito simples. Refere-se a uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica dos custos referentes às atividades que mais consomem os recursos de uma empresa (NAKAGAWA, 1994).

Descrevendo sobre o ABC, Kaplan e Cooper (1998) afirmam que o ABC oferece às empresas instrumentos direcionados de suas operações, onde poderão ser vistos os custos existentes e os projetados de atividades e processos de negócios, revelando com clareza e transparência os custos e lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional. Essa posição é confirmada por Nakagawa (1994), quando diz que o ABC representa uma ferramenta que ajuda os gerentes a encontrarem o caminho do consumo dos recursos da empresa, buscando fornecer-lhes informações relevantes e oportunidades de otimizar retornos estratégicos que o consumo adequado de recursos possa proporcionar. Ainda, Nakagawa (1994, p.10) justifica que o ABC é:

espinha dorsal do ABM (Activity Based Management). O ABC vem sendo reconhecido como elemento indispensável à implementação com sucesso da Reengenharia de Processos, Gestão de Processo da Qualidade Total, Decisões de Investimentos em Tecnologias, Avanços de Produção, Avaliação de Desempenhos Operacionais e Econômicos que tornem a empresa de classe mundial”.

Nesse sentido, Ching (2001, p.41) confirma que:

o ABC é um método de rastrear custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para geração de receitas e consumo dos recursos. O ABC avalia o que cada atividade agrega à performance do negócio ou departamento”.

Fortalecendo esta visão, Dall’Agnol (2001, p.27) afirma que:

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 dos mesmos.

Como ferramenta de análise estratégica de custos, ele revela uma visão de negócios, processos e atividades, que são de interesse direto para a competitividade das empresas, mostrando oportunidades de se otimizarem retornos estratégicos que o consumo adequado de recursos possa proporcionar. O ABC, visto como ferramenta, poderá se transformar em um “instrumento facilitador de mudança da cultura organizacional de uma empresa, impactando diretamente a mente humana” (NAKAGAWA, 1994, p.36-62).

Martins (2000) preconiza que o ABC se constitui em uma ferramenta poderosa de auxílio à administração na tomada de decisões, e que ele não se restringe somente a custear produtos.

Afirma, ainda, que se trata de uma metodologia de custeio que tem como objetivo procurar reduzir distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, podendo também ser aplicado aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta. Segundo o mesmo autor, a exigência de melhor alocação CIF é devido à grande diversidade de modelos e produtos fabricados na mesma planta, devendo, portanto, evitar as distorções provocadas pela arbitrariedade e pela subjetividade dos sistemas tradicionais. O ABC constitui-se em ferramenta que, mesmo não apresentando deficiência em sua aplicação, pode ser auxiliada por outros sistemas, com o objetivo de incorporar e agregar valor que proporcione melhoria contínua na qualidade da empresa.

2.6 GESTÃO UNIVERSITÁRIA E O USO DO ABC

Este item aborda uma visão teórica em relação aos temas: avanço do ensino particular no Brasil; sistemas de informações gerenciais; gestão universitária; sistema de custos nas IES e ABC nas instituições de ensino superior.

2.6.1 AVANÇO DO ENSINO PARTICULAR SUPERIOR NO BRASIL

O surgimento da universidade se deu na Idade Média. Eram corporações de professores e alunos, que se reuniam objetivando a leitura dos clássicos, estudos teológicos, debater assuntos polêmicos e a organização lógica dos saberes disponíveis (SOUZA, 1997). De acordo com o autor, os primeiros cursos superiores implantados no Brasil foram as escolas médico-cirúrgicas da Bahia e do Rio de Janeiro.

A criação da primeira Universidade Brasileira, em 1920 denominada Universidade do Rio de Janeiro, foi caracterizada pela agregação de três institutos de formação profissional: as Faculdades de Medicina e de Direito e a Escola Politécnica do Rio de Janeiro (DURHAM E SAMPAIO, 1995).

A partir daí, houve um grande desenvolvimento desse segmento; outras universidades surgiram em diversas regiões.

O avanço do ensino superior particular no Brasil provoca um crescimento da rede de instituições particulares, que constitui num segmento de organizações com características bastante peculiares e um tanto complexas, quer pela sua finalidade, natureza jurídica, forma de administrar e até pelo campo de atuação. De acordo com a Sinopse estatística da Educação

Superior (2002), no período de 1998 a 2002, houve expansão no Brasil de Instituições de Ensino Superior particulares em 88,75% e em Goiás registra-se um crescimento de 283,34%.

Percebe-se que o ensino tornou-se negócio, seja pela globalização do mercado de trabalho, seja pela omissão do Estado em cumprir com o seu dever legal de proporcionar educação acessível a todos setores sociais, seja pela flexibilização da legislação brasileira que já permite a proliferação de instituições de ensino com vistas de mero produto capaz de proporcionar retorno de capital com boa margem de lucro.

Neste contexto, para a instituição que pretende alcançar posição destacada, é necessário usar uma estratégia dentro de uma linha de visão empresarial que lhe permita desenvolver condições de competitividade.

2.6.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

O Sistema de Informações Gerenciais – SIG representa um instrumento importante no sentido de prover o executivo de informações seguras para tomadas de decisões que, conseqüentemente, favorecerão a organização no alcance de seus objetivos.

De acordo com Oliveira (2001, p.40), “sistema de informações gerenciais (SIG) é o processo de transformação de dados em informações que são utilizados na estrutura decisória da empresa, proporcionando, ainda, a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.” Outro fator bastante evidente no SIG é a interação da informação com o processo decisório, conforme Figura 8.

Considerando-se que as tomadas de decisões transformam as informações em ações, é imprescindível à empresa um sistema de informações gerenciais. Neste sentido, ressalta-se o avanço que as empresas podem conseguir com um adequado SIG, pois passa a representar os insumos e o resultado do tratamento de cada uma das atividades relevantes da empresa, de forma a interagirem com o seu processo decisório. Para Cassarro (1999), as informações adequadas e oportunas representam algo essencial em cada etapa do processo de tomada de decisões. O que leva uma organização a optar por um sistema de informações gerenciais de custos é a falta de parâmetros consistentes para apuração dos custos reais. A maior dificuldade é em relação aos custos diretos que se encontram normalmente distribuídos em atividades de apoio necessárias à produção de bens ou à prestação de serviços.

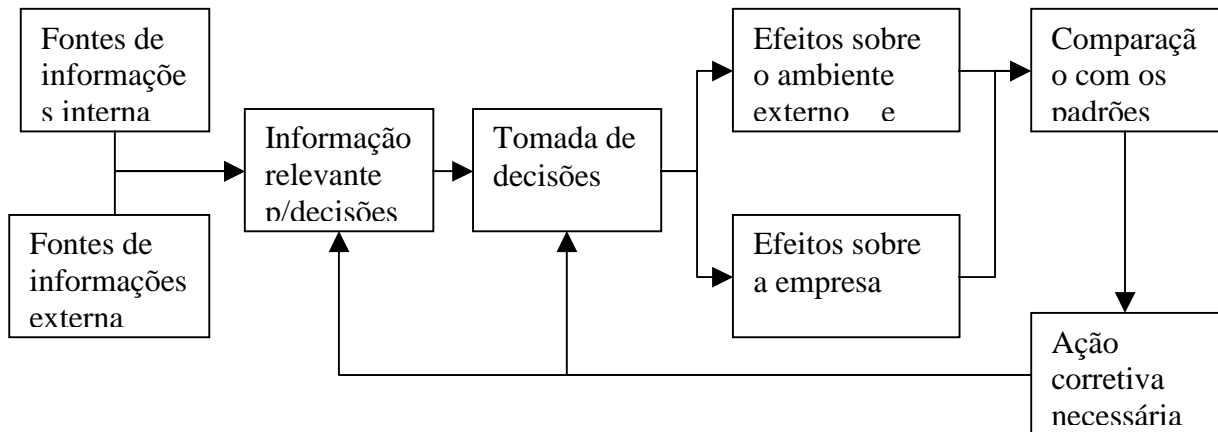


Figura 8-Interação da informação com o processo decisório (Oliveira,2001, p.41)

Estas atividades geralmente têm por objetivo apoiar a produção de mais de um bem e a prestação de mais de um serviço, tornando ainda mais complicada a alocação dos custos a cada objeto de custos, que é comumente feita de forma arbitrária, causando a ocorrência de custos indiretos aos objetos de custos.

De acordo com Domenico (2001), As IES precisam ter a preocupação em obter qualidade de informações, e não quantidade. O importante é que essas informações sejam corretas e que melhor se adequa às necessidades, em tempo hábil e com um custo compatível.

As decisões são tomadas em decorrência de um problema que surge da falha no processo de alcançar os objetivos propostos pela Instituição. Para tanto, é preciso procurar alternativas viáveis para a solução dos problemas, visando prover à Instituição e seus gestores de capacidade criadora por meio de renovação de seus processos.

Acredita-se, que a utilização adequada do SIG propicia coleta de dados referentes a seu desempenho gerencial, transformando-os em parâmetros seguros para o apoio à tomada de decisões, conseqüentemente para melhoria da administração das organizações.

2.6.3 GESTÃO UNIVERSITÁRIA

As Instituições de Ensino superior estão inseridas num mundo competitivo, fruto principalmente, de uma política centrada nas linhas ditadas pela globalização. A gestão das universidades tem sido pautada por dificuldades de diversos aspectos e de características complexas (falta de subsídios por parte do Governo Federal, crise econômica por que passa o país, inadimplência financeira por parte dos alunos, desequilíbrio financeiro etc). Tem ainda associado a elas o fato de serem prestadoras de serviços. Outro problema que reflete nas IES,

é o momento vivido pelo país, cujas mudanças sociais afetam sua saúde financeira representando ameaça a continuidade das IES.

Quando uma instituição quer atingir seus objetivos, com resultados satisfatórios, é preciso planejar, definir claramente o que se pretende e a onde chegar, distribuir responsabilidades, executar o que foi proposto, avaliar comparando os resultados obtidos com os esperados através dos objetivos projetados.

Com o avanço tecnológico, percebe-se que as IES que desejam manter a frente da concorrência não podem limitar seus objetivos às funções tradicionais. Para tanto, necessitam se ajustar às exigências do mercado globalizado e à rápida evolução do conhecimento. Neste sentido, evidencia a necessidade de avaliação dos novos conceitos e concepções que a Instituição vier adotar, bem como dos currículos e cursos, visando gerar oportunidades no mercado de trabalho.

Neste cenário de intensa competição e diversificação da clientela, a gestão das IES, para Finger (1997), deveria estar voltada para o plano estratégico servido como instrumento facilitador do processo educacional. A gestão, os seus processos e recursos precisam estar centrados no objetivo fim da instituição, que é a qualidade de ensino oferecido aos alunos.

As Universidades Brasileiras são obrigadas a repensar seus desempenhos e a redefinir-se na medida em que as disparidades econômicas, políticas e culturais são expostas, relevando a complexidade da situação social brasileira, refletida claramente no Sistema Superior do País, (LEITE e BORDAS, 1995).

Segundo Silva Jr (2000), há necessidade desse repensar pelas IES, perpassa a própria administração no sentido de ampliar seus horizontes, procurando se adaptar da melhor forma possível ao ambiente em que esta inserida, tendo claro sua a missão, objetivos e metas que permitam um novo conceito gerencial na maneira de conduzir os negócios, de forma a alcançar eficácia, eficiência e efetividade no processo administrativo.

Neste contexto, fica claro a premência de profissionalização da gestão da universidades, identificando e desenvolvendo o potencial gerencial de seus dirigentes, com objetivo de atender as necessidades de mudanças neste setor, com vistas a cumprir a sua missão de produzir conhecimentos e disponibilizá-los a comunidade.

Neste sentido, Finger (1997) ressalta a necessidade das IES em repensar o perfil dos seus dirigentes, profissional inovador, capaz de promover mudanças, considerando uma nova maneira de fazer, pois a maioria das funções que as IES desenvolve hoje poderá ser feita por computadores associados a outros meios de comunicação.

De acordo com Arguin (1985), a gestão nas universidades, em sua maioria, tem sido de

forma bem tradicional e artesanal, sendo sua preocupação básica o controle dos recursos existentes.

Constata-se que as universidades têm construído e divulgado seus conhecimentos sem ao menos colocá-los em prática. Na visão de Dall'Agnol (2001),

a consequência 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 essencialmente pela constante possibilidade de erro na locação dos custos aos objetos fim, sejam cursos, projetos ou serviços.

Cardoso (1991) argumenta que a qualidade das IES passa pelas condições técnicas, profissionais, financeiras, condições de funcionamento democrático da gestão das universidades, especialmente no que tange ao processo de tomada de decisões.

Em seus estudos, Silva Jr.(2000) enfatiza que,

Hoje, pelo mesmo motivo (perenização), as universidades devem mudar, tornar-se mais ágeis e flexíveis, para melhor atender a sociedade, com a otimização dos seus recursos, sejam eles humanos, tecnológicos, físicos ou financeiros. Torna-se imperativo racionalizar, visando o retorno do resultado dessa otimização para a própria sociedade.

De acordo com Pessoa (2000), em meio a essa complexidade, a eficiência das IES tem sido medida geralmente através de incontáveis indicadores, os quais, quando utilizados isolados, não têm conseguido levar a uma conclusão efetiva acerca da realidade administrativa dessas organizações, no sentido de racionalizar o uso dos recursos disponíveis.

Nota-se que é importante para a sustentação da IES o gerenciamento eficaz de processos pelo uso adequado dos recursos disponíveis, que pode aumentar a vantagem competitiva frente às mudanças da economia globalizada, contribuindo de forma expressiva para o planejamento de ações e decisões estratégicas nos diversos segmentos da instituição.

No tocante à gestão universitária, onde o seu produto final é, fundamentalmente, o profissional formado, há que se desenvolver mecanismos mais efetivos de avaliação e controle do processo de formação do acadêmico. O egresso é o maior elemento de marketing da instituição, quer seja pela forma com que ele exterioriza suas relações com a instituição, ou como a sociedade se utiliza de seus serviços como profissional atuante no mercado de trabalho.

Outro fator que reflete substancialmente a política de administração geral empreendida nas Instituições de Ensino Superior é sua administração financeira.

Kotler e Box (1994) consideram as universidades brasileiras, Instituições de recursos financeiros escassos, o ensino formal, principalmente das universidades públicas, não é produzido e vendido aos alunos a um valor capaz de cobrir seus custos. Mesmo nas IES

privadas, as mensalidades recebidas dos alunos são insuficientes para sua manutenção, necessitando de significativa arrecadação dos cofres públicos e doações particulares.

2.6.4 SISTEMA DE CUSTOS NAS IES

Nas Instituições de Ensino Superior, percebe-se cada vez mais a preocupação com o gerenciamento de seus custos e processos, para a tomada de decisões eficazes. A globalização e a concorrência sinalizam para a necessidade de as IES avançarem ainda mais no sentido de se adotarem novos métodos de controle, em especial no que se refere a custos, objetivando manter-se no mercado.

É necessário que busquem a competência financeira, de modo a superarem a improvisação e o amadorismo quanto à questão da escassez dos recursos de que dispõem. Portanto, o grande desafio é buscar as condições financeiras mínimas que lhes possibilitem auferir resultados positivos.

A maioria das IES não utiliza sistema de apuração de custos eficaz (TAVARES, 1998), tornando, ainda, mais difícil sua administração frente à competição acirrada do mercado, visto que não conhecem os custos de seus bens e serviços, e não dispõem de indicadores capazes de auxiliar a Instituição na administração no processo de alocação dos recursos, de modo a facilitar a consecução de seus objetivos.

O lançamento é feito somente por meio da contabilidade, e apropriação se dá por centro de custos (princípio de custeio por absorção). Os custos indiretos são repassados aos centros de custos (cursos, projetos), utilizando do critério de rateio, acarretando resultados distorcidos. Alguns objetos de custos podem estar recebendo custos indevidos. Ao analisar o processo de transferência de custo de um aluno que se matricula em disciplinas fora do seu curso, dá para se ter uma idéia da dificuldade que envolve o processo de apuração de custos nas IES.

Neste sentido, é fundamental, para que a IES mantenha-se no mercado, que se proceda à mensuração dos custos de forma correta, uma vez que as empresas necessitam dessas informações para tomarem decisões. Portanto, voltam totalmente sua atenção para o sistema de informações gerenciais, buscando obter as informações da forma mais eficaz possível, principalmente no que se refere ao gerenciamento de seus custos, com o objetivo de atender um cliente cada vez mais exigente, inserido em um mercado global.

As Instituições, em especial as de natureza privada, forçadas pela concorrência, têm-se preocupado com a intensa variação ocorrida no ambiente de negócio e, conseqüentemente,

têm buscado se adequar objetivando ocupar seu espaço nesse cenário globalizado, cada vez mais dinâmico.

O sistema de informação de custos é considerado um instrumento necessário à análise e tomada de decisões relativas a serviços e clientes. As informações servem como parâmetros de análise de viabilidade econômico-financeira do lançamento de novos produtos ou serviços (SILVA, 2000). No caso das universidades, as informações de custos são utilizadas como base de cálculo para o valor cobrado pelos serviços prestados e pelos novos cursos. Para tanto, faz-se necessária a adoção de instrumentos eficazes de apuração de custos, capazes de gerar informações que permitam a IES tomar decisões confiantes.

Empresas que operam em ambiente de turbulência são levadas normalmente a adotar novas estratégias de gerenciamento de custos, portanto, optam por um sistema de custo que lhes proporcione informações suficientes e eficientes para a tomada de decisões estratégicas. As organizações, em especial as Instituições de Ensino Superior, vivem em um mundo altamente competitivo, fruto, entre outras coisas, de uma política centrada nas linhas ditadas pela globalização. Neste contexto, um sistema gerencial de custos passa a ser um elemento indispensável à geração de informações para tomada de decisões

Considerando o grau de dificuldade quanto à apuração dos seus custos, as IES têm buscado adotar instrumentos que lhes proporcionem uma maior clareza com relação aos custos dos seus bens e serviços. Com suas características especiais de organizações complexas, elas exigem cada vez mais adaptação cuidadosa de uma nova metodologia de custos, que vise um aprimoramento operacional voltado para decisões estratégicas compatíveis com os objetivos propostos. Percebe-se que essas instituições ainda são carentes de maiores evidências empíricas que orientem a implantação de uma metodologia bem sucedida.

Neste cenário global, onde a competitividade é que determina o destino das organizações, elas têm sua sobrevivência ameaçada caso não consigam compreender claramente seus instrumentos de informações gerenciais. Portanto, faz-se necessária a adoção de um modelo de sistema de apuração de custos que leve em conta os fatores que provocam as variações dos custos. Neste sentido, acredita-se que o modelo do Sistema de Custos Baseado em Atividades possa atender a estas necessidades, bem como pode ser aplicado com sucesso às Instituições de Ensino Superior particulares, que é o objetivo deste trabalho.

2.6.5 ABC NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

Apesar de o ABC ter sido desenhado para as indústrias, enquadra-se perfeitamente nas IES, visto que permite, principalmente, torná-las mais ágeis e capazes de conhecer o valor necessário ao custeio de cada atividade; permite a alocação adequada dos recursos existentes; propicia a geração de informações corretas, permitindo à administração conhecer o custo de cada produto ou serviço prestados, inclusive os custos gerados por aluno, por disciplina, por curso, e por projetos de pesquisa e extensão, de forma a auxiliar as atividades de planejamento, controle e avaliação.

A busca por soluções, portanto está na maneira de determinar critérios de atribuição de custos indiretos aos produtos, na clareza da escolha e na implantação mais adequada desses critérios.

Entende-se que o Sistema de Custeio Baseado em Atividades se aplica bem às Instituições de Ensino Superior. Observa-se que cada vez mais as Universidades estão se preocupando com o gerenciamento de seus custos, processos e estratégias, pois é a partir do conhecimento dos custos de cada unidade, e com base nas informações existentes, é que elas podem tomar decisões seguras, para enfrentarem a concorrência.

A utilização do ABC poderá fornecer aos gestores das Universidades uma visão mais ampla de seus processos e custos das atividades, propiciando, assim, tomarem decisões mais corretas, visando a redução dos impactos causados pela economia global.

Segundo Nakagawa (1994, p.21), “espera-se que a mensuração através do ABC seja capaz de motivar os gestores a tomarem decisões que privilegiem as atividades cujos desempenhos tenham como objetivo criar valor para os clientes e otimizar o lucro para os investidores”, conforme mostra a Figura 9.

Entende-se, portanto, que a proposta da utilização do Sistema de Custeio Baseado em Atividades vem atender às necessidades de identificação das atividades que mais consomem recursos, sendo relevante na prestação de serviços e na realização de outras funções também específicas do meio universitário, viabilizando um melhor controle orçamentário.

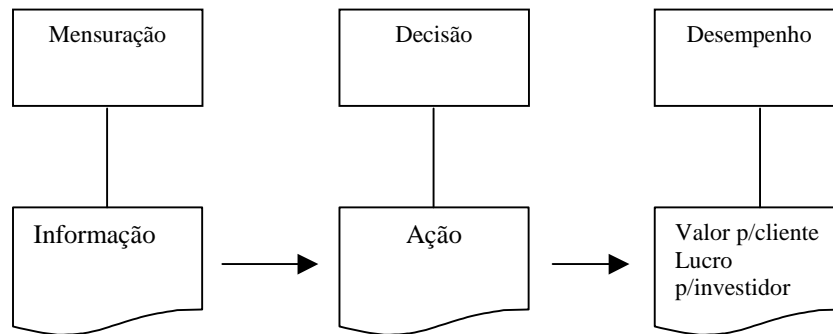


Figura 9 - Papel do ABC (Nakagawa, 1994, p.21)

Neste contexto, percebe-se que o ABC se enquadra bem nas Instituições de Ensino Superior, prestadoras de serviços como tal, por ser uma metodologia que proporciona uma análise estratégica dos custos referentes às atividades que mais consomem recursos de uma empresa.

2.7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo que se depreende da fundamentação teórica, pode-se considerar que os sistemas tradicionais são inadequados para apoiar as tomadas de decisões no ambiente moderno e competitivo, por apresentar falhas na apuração e alocação dos custos, ocasionando resultados distorcidos.

O estudo e adoção de novos instrumentos de gestão de custos tornam-se elementos essenciais à sobrevivência e à permanência de qualquer organização neste cenário globalizado. Para tanto, faz-se necessário optar por um sistema de informações gerenciais de custos que ofereça maior precisão na apuração dos custos, assegurando, assim, que as organizações consigam uma condição financeira mínima que lhes permita auferir resultados positivos, e, conseqüentemente, maior segurança para tomadas de decisões gerenciais.

As universidades têm que se organizar, repensando os seus programas, currículos e cursos, para atender as exigências dos estudantes e da sociedade, assegurando um desenvolvimento que corresponda as suas expectativas.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A metodologia utilizada em um trabalho de pesquisa (dissertação) está diretamente ligada ao objeto em estudo e aos objetivos do pesquisador (VECHIA, 2001).

Na visão de Lakatos e Marconi (1989), dissertação é um trabalho científico com a finalidade de aprender a pôr ordem nas próprias idéias. E como um estudo teórico, de natureza reflexiva, sugere sistematização, ordenação e interpretação dos dados. Por se caracterizar como estudo formal, requer metodologia própria de trabalho científico. Por sua vez, Salvador (1980) conceitua dissertação como um estudo embasado na teoria existente, de natureza reflexiva, que consiste na organização de idéias referentes a determinados assuntos.

Assim, supõe-se que todo indivíduo que se propõe a escrever uma dissertação parte do pressuposto que é um pesquisador; portanto, estabelece como meta o saber, buscando suprir as necessidades intelectuais pelo conhecimento. Para tanto, utiliza-se da pesquisa como ferramenta para conseguir alcançar a meta proposta.

Cervo (1983) define pesquisa como uma atividade que busca solucionar problemas por meio do emprego de procedimentos científicos. Já para Lakatos e Marconi (1989), pesquisa é um questionamento criterioso ou exame crítico exaustivo na busca de fatos e princípios, com finalidades de averiguar algo. A pesquisa não pode ser entendida como instrumento que apenas procura a verdade, mas que encontra respostas para os problemas propostos, utilizando métodos científicos.

De acordo com a argumentação de Gil (1999, p.26), “para que um conhecimento possa ser considerado científico, torna-se necessário identificar as operações mentais e técnicas que possibilitam a sua verificação ou, em outras palavras, determinar o método que possibilitou chegar a esse conhecimento.”

Este capítulo tem como finalidade apresentar a metodologia utilizada para a realização deste trabalho.

3.2 DELIMITAÇÃO E PERSPECTIVA DA PESQUISA

O método de investigação utilizado na pesquisa, dadas as características de obtenção, processo de análise e organização dos dados, pode-se classificar como estudo de caso, argumentação reforçada por Cerco e Bervian (1983, p. 57): o estudo de caso possibilita

analisar “um determinado grupo para examinar aspectos variados de sua vida”. Nesta dissertação o grupo é representado pela instituição estudada, Universidade Católica de Goiás - UCG. Ainda sobre estudo de caso, Gil (1996) comenta que a sua maior utilidade é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é aconselhável que seja utilizado nas fases iniciais de uma pesquisa sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulação do problema.

A pesquisa é exploratória, pode-se dizer que se trata de uma pesquisa do tipo aplicada, considerando seus fins.

3.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para realização da pesquisa, utilizaram-se os seguintes procedimentos:

1. pesquisa bibliográfica fundamentada em conhecimentos teóricos publicados na literatura especializada e em documentos de outras fontes. A pesquisa bibliográfica, de acordo com Gil (1991),” é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”, o que vem reforçar o que foi dito anteriormente;
2. pesquisa de campo, realizada numa Instituição de Ensino Superior, especificamente no Curso de Graduação de Ciências Contábeis (projeto piloto), utilizando-se das seguintes etapas adaptadas do roteiro sugerido por Gil (1991):
 - a) fase exploratória, que consiste no reconhecimento visual do objeto pesquisado, em consulta a documentos e discussões com os envolvidos na pesquisa;
 - b) formulação do problema;
 - c) escolha de uma unidade (projeto piloto) para viabilizar a construção da pesquisa;
 - d) conscientização dos gestores, diretores e funcionários da unidade pesquisada, sobre a importância da melhoria do sistema de informação gerencial de custos, utilizando os custos das atividades desempenhadas como foco principal para os cálculos;
 - e) coleta de dados por meio da distribuição de um formulário aos funcionários da Reitoria, das Vice-Reitorias e do Departamento de Ciências Contábeis, com o objetivo de coletar informações referentes às atividades desempenhadas em cada unidade, contendo a frequência e quantidade de vezes que essas atividades foram desenvolvida. Em segundo momento, a coleta se deu em relatórios existentes, referentes a gerenciamento financeiro;

- f) análise e interpretação dos dados obtidos;
- g) aplicação da metodologia proposta, testando a implantação do método ABC no Curso de Graduação de Ciências Contábeis, com o objetivo de propiciar melhoria no atual sistema de informações gerenciais;
- h) avaliação dos resultados obtidos.

3.4 COLETA, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Inicialmente buscou conhecer e levantar os dados oriundos de fontes secundárias e primárias, instrumentos de coleta desses dados e posteriormente análise e interpretação dos dados.

3.4.1 TIPOS DE DADOS UTILIZADOS

Os dados utilizados neste trabalho foram: dados primários e secundários.

Dados primários referem-se aos dados coletados na pesquisa de campo pela primeira vez. Segundo Barbetta (1998), para o levantamento desses dados faz-se necessário observar diretamente a população em estudo. Nesta pesquisa foram levantados os dados referentes a identificação de atividades, direcionadores de custos, identificação dos objetos de custos, identificação dos recursos consumidos.

Os dados secundários, de acordo com Barbetta (1998), são dados que já existem em alguma publicação ou arquivo; são os coletados por meio de pesquisa bibliográfica. Os dados secundários acessados para este trabalho foram os inerentes aos dados financeiros, carga horária trabalhada, referencial teórico, número de alunos, número de créditos.

3.4.2 COLETA DE DADOS

Os procedimentos utilizados na coleta de dados primários foram: entrevistas não estruturadas, onde os entrevistados falaram livremente, quando pôde-se obter alguns dados subjetivos; distribuição de um formulário (apêndice A) aos funcionários, com o objetivo de coletar informações referentes às atividades desempenhadas em cada unidade, com a frequência e a quantidade de vezes que cada atividade foi desenvolvida.

Os dados secundários foram obtidos através de balancetes contábeis, relatórios de matrículas, proposta orçamentária, estatuto regimental e livro razão.

3.4.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Para análise e interpretação dos dados, a pesquisa utiliza-se de procedimentos qualitativos, que se referem ao caráter subjetivo de alguns temas, e quantitativos, que estão relacionados ao aspecto objetivo, obtidos por meio de dados matemáticos e análises estatísticas..

Foram usadas técnicas estatísticas simples, como os indicadores de percentuais e as médias, que auxiliaram na análise dos dados.

3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

O presente trabalho é um estudo sobre custeio baseado em atividades, embasado na literatura. Durante seu desenvolvimento, deparou-se com algumas limitações, principalmente no que se refere a estudo de caso, que são elas:

- a) a aplicação prática se deu tão-somente em um único curso de graduação (projeto piloto). Logo, se tal aplicação se estender por toda a universidade, serão necessários ajustes de acordo com a abrangência do projeto, com a disponibilidade de tempo e de recursos, levando-se em consideração as prioridades e as características da Instituição.
- b) não será tratado neste trabalho a questão referente ao ABM. Limitar-se-á somente em determinar o custeamento de um curso de graduação, comprovando que possível a aplicação do ABC em instituições de ensino superior, sem preocupar em propor um sistema de informações para fins gerenciais.
- c) a análise e a aplicação do procedimento proposto foi feito até a fase 4.3.11 da etapa 4.3 – Execução do Projeto, considerando que as etapas, mencionadas no item “d” das limitações, dependem de tempo para serem concretizadas.
- d) a implantação de melhoria contínua e avaliação das medidas de melhoria fogem do escopo desta dissertação tendo em vista que as contribuições para o aperfeiçoamento do processo surgirão com o passar do tempo, quando a metodologia estiver em uso e apresentar distorções, desvirtuando os seus objetivos e finalidades iniciais.

Entende-se que todo e qualquer projeto, sua implantação, deve ser acompanhada e avaliada periodicamente, mas para tanto, é necessário um certo tempo de utilização das informações provenientes dessa aplicação para que os ajuste sejam feitos.

4 PROCEDIMENTO PROPOSTO PARA IMPLANTAÇÃO DO ABC

A proposta foi definida considerando as características das IES e embasada na literatura pertinente; foram determinadas as etapas de implantação do ABC na Instituição em estudo, objetivando viabilizar ações estratégicas para suprir as deficiências dos seus atuais sistemas de informações. Implantação em três etapas, conforme demonstrado na Figura 10.

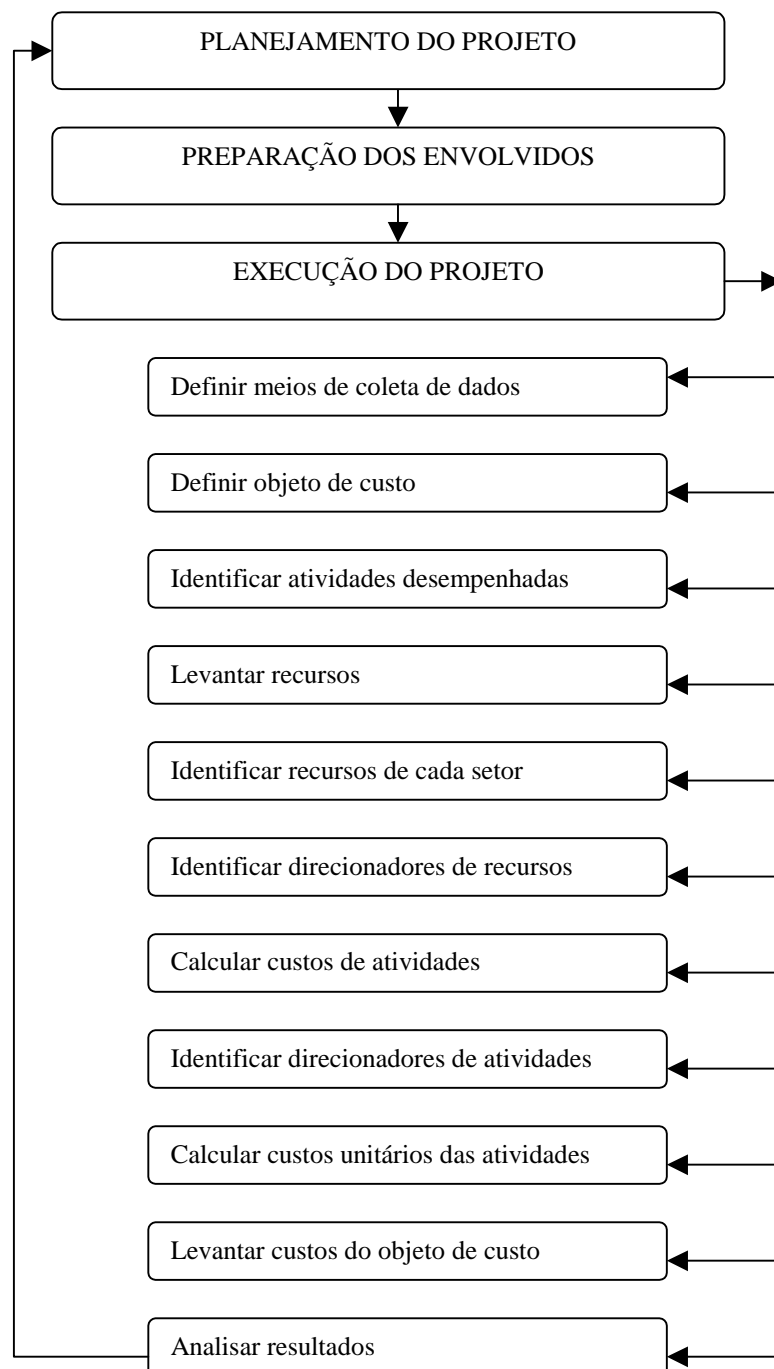


Figura 10- Procedimento proposto para implantação do ABC

Prevê-se a implantação do ABC em três etapas, que serão descritas a seguir, para melhor compreensão de análise e lógica de investigação.

4.1 PLANEJAMENTO DO PROJETO

Planejamento é um processo muito importante, tendo em vista permitir a fixação da direção do trabalho proposto e a evolução da organização.

Nessa fase, deve-se proceder à escolha das alternativas para alcançar os resultados desejados, definir claramente os objetivos, escopo do projeto, os recursos necessários para a sua consecução, o tipo de projeto a ser realizado, optando por projeto piloto ou implantação global e os prazos para implantação do mesmo.

No caso deste trabalho, pode-se entender que o planejamento é a fase em que os gerentes precisam ter em mente a necessidade de a empresa implantar uma nova metodologia de custos e, sendo possível, com o tempo e os recursos disponíveis. Devem questionar também sobre a eficiência do sistema de custeio em uso, o que a organização pretende com a implantação do ABC, ressaltando quais são os benefícios advindos deste, que tipo de informação fornece e se realmente é viável para a organização.

A empresa deve fixar metas a serem seguidas, definir o que tem de ser feito para atingir os objetivos propostos, tendo a consciência de que estabelecer metas de curto e longo prazos é fundamental nesta fase, pois possibilita a elaboração do projeto com base nas necessidades apontadas a partir das mesmas, e, conseqüentemente, podem ser ajustadas aos objetivos e às necessidades da organização, evitando assim desperdício de tempo.

4.2 PREPARAÇÃO DOS ENVOLVIDOS NA IMPLANTAÇÃO DO PROJETO

Para que os trabalhos de implantação de um sistema tenham um melhor desempenho, é necessário designar uma equipe responsável por essa implantação. No tocante à implantação do projeto ABC, é bom que a equipe seja composta de pessoas de vários departamentos, e com todos os envolvidos sentindo-se donos do projeto, entendendo a essência da metodologia proposta e recebendo treinamento inerente ao mesmo. Outro ponto fundamental para o sucesso do processo é que o líder tenha compreensão do mesmo e tenha facilidade de relacionamento, tornando toda a equipe consciente de que nenhum sistema resolve todos os problemas, simplesmente indica o local onde os problemas potenciais estão localizados.

Outro fator que exerce influência significativa no processo de implantação do ABC é o comprometimento da alta administração da organização no sentido de dar suporte e participar do projeto de implementação do mesmo, com o objetivo de se obter resultado satisfatório com a sua implantação.

Como em todo processo de mudança, surgem as barreiras comportamentais, causando empecilho à aplicação da metodologia. Acredita-se que o treinamento e a motivação dos envolvidos aumentará a probabilidade de a implantação do projeto ser bem sucedida, pois se sentirão valorizados pela participação na solução dos problemas.

4.3 EXECUÇÃO DO PROJETO

A fase de execução do projeto consiste na materialização dos meios necessários, organizando-os para que os objetivos propostos sejam alcançados. É nesta fase que se faz a avaliação de desempenho individual. Alguns instrumentos relevantes à fase de execução são relacionados e comentados brevemente:

4.3.1 Definir meios de coleta de dados

A definição das técnicas de coleta de dados deve ocorrer logo após ter claro os objetivos e a finalidade do projeto. Para defini-las é necessário cuidado e adequação ao tipo de pesquisa julgada mais conveniente, ou seja, aquelas que possibilitem atender as expectativas do pesquisador, pois é a partir dos dados coletados que se definem as atividades a serem custeadas. Algumas técnicas usadas são apresentadas a seguir:

- a) a observação deve ser utilizada para complementar informações obtidas anteriormente por meio de outras técnicas. Por meio de simples visitas a departamentos, consegue-se de forma mais rápida as informações complementares necessárias ao projeto.
- b) o questionário usa esta técnica quando necessária à coleta de informações mais conscientes e elaboradas face ao tempo disponível que as pessoas terão para o seu preenchimento. Daí ser mais utilizada fornecendo resultados bastante viáveis;
- c) a entrevista, como toda técnica de coleta de dados, quando bem conduzida busca informações relevantes para completar a coleta de dados sobre o ABC. Por se tratar de um processo interativo, em forma de comunicação verbal, possibilita atender às expectativas do entrevistador, permitindo ao entrevistado melhor conhecimento do assunto que esta sendo tratado.

4.3.2 Definir objeto de custo

Quando se vai definir o objeto de custo, faz-se necessário análise das relações das atividades levantadas com o objeto a ser estudado.

4.3.3 Identificar atividades desempenhadas

Para o custeio do ABC, faz-se necessário a identificação e a classificação das atividades mais relevantes dentro de cada setor, mapeando-as a partir da estrutura funcional da organização e o registro do tempo respectivo. Nesta etapa é interessante entrevistar os responsáveis pelo setor e sua equipe, objetivando identificar as atividades relevantes de seu setor.

Para a análise de custeio de produtos, caso desse trabalho, é prudente agrupar algumas atividades facilitando assim a administração do modelo. É necessário ter em mente que quanto mais detalhadas forem as atividades propiciará ao chefe do setor mais percepção das possíveis melhorias, possibilitando conhecimento de quais atividades não adicionam valor ao produto, para posterior eliminação. O detalhamento das atividades depende do resultado que se quer alcançar.

É de suma importância para o uso do ABC conhecer o quanto uma atividade destinada ao custeio de um produto consome dos recursos da empresa e como está sendo administrada, visando contribuir, ao final, para o resultado de sucesso.

Ao optar pelo custeio por atividades, a ênfase está em identificar as atividades mais significativas e suas relações com os produtos gerados por elas. Deve ter em mente que as atividades precisam ser estabelecidas em função dos objetivos propostos pela Instituição.

4.3.4 Levantar recursos

Esta etapa envolve coleta de dados referentes aos recursos consumidos pela organização, num certo período, tendo como base os registros financeiros e contábeis da empresa. Os recursos coletados são distribuídos para as atividades mediante a utilização de direcionadores de custos e posteriormente ao objeto de custo.

4.3.5 Identificar recursos de cada setor

Após conhecer os recursos consumidos pela organização torna-se mais fácil a identificação dos recursos consumidos por cada setor. Procedese a identificação desses recursos utilizando-se de direcionadores de recursos para alocar os custos indiretos e diretos necessários à manutenção do setor. Primeiramente, aloca-se os recursos ao setor e em seguida faz-se a distribuição as suas atividades.

4.3.6 Identificar direcionadores de recursos

Os direcionadores de recursos são utilizados no ABC basicamente para rastrear e indicar os recursos consumidos pelas atividades, são determinantes da ocorrência de uma atividade, por meio deles tem-se uma visão clara de como as atividades consomem recursos ao serem realizadas. A escolha dos direcionadores de custos representa fator importantíssimo para o desenho e o sucesso da implantação do ABC, pois demonstra a maneira como as atividades se utilizam dos recursos da empresa. No momento da definição desses direcionadores é prudente contar com a colaboração do responsável pelo setor juntamente com sua equipe diretamente envolvidos no processo no sentido de se averiguar como as atividades ocorrem, quanto dos recursos da organização elas consomem e qual o fator determinante dessa atividade.

Os direcionadores de recursos caracterizam-se como primeiro estágio da apropriação de custos, representam a base para proceder a alocação dos recursos consumidos pelas atividades. Os direcionadores de recursos são usados somente quando sentir impossível a alocação direta dos recursos às atividades. Para mensuração das atividades deve-se estabelecer a relação entre os recursos consumidos e as atividades.

4.3.7 Calcular custos de atividades

Conhecidas as atividades desempenhadas pelos setores, para efeito de cálculo, deve-se atribuir a elas parte dos custos indiretos dos setores. Para tanto, é necessário estabelecer uma relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e o fator gerador dos custos através de um direcionador de recursos rastreando os custos incorridos no setor para as suas respectivas atividades. Como exemplo de alocação dos custos com pessoal à atividades de um setor, primeiramente identifica-se o direcionador gerador desses custos, no caso do custo com pessoal e melhor direcionador é o tempo que o empregado necessita para desempenhar essa

atividade, posteriormente faz-se o rastreamento dos custos às atividades com base nesse direcionador. Os recursos são atribuídos às atividades com a finalidade de determinar o custo da atividade.

A mensuração do custo das atividades apurado mediante direcionadores específicos constituem-se em informações expressivas para gestão da Instituição.

4.3.8 Identificar direcionadores de atividade

Identificadas as atividades ao custeio, a próxima etapa é identificar os direcionadores que determina como os produtos consomem recursos das atividades que servem para custeá-los, ou seja, esse direcionador determina a proporção em que uma atividade foi consumida para manter um produto. Assegurando a correta identificação dos direcionadores mais apropriados, faz-se necessário a participação dos funcionários do setor nesse processo, colaborando na determinação da frequência da ocorrência desses direcionadores. Caso existam registros atuais na coordenação de processamento de dados, as frequências atribuídas aos direcionadores podem ser encontradas.

Os direcionadores de atividades têm como função rastrear os custos das atividades aos objeto de custo. Eles diferem de empresa para empresa, a quantidade de direcionadores depende dos objetivos iniciais do projeto, da complexidade dos produtos e da disponibilidade de recursos da empresa.

A fase de identificação dos direcionadores é considerada uma das mais importantes na apuração dos custos de uma organização, pois permite estabelecer uma relação de causalidade entre os recursos consumidos pelas atividades e desta pelos produtos.

4.3.9 Calcular custos unitários das atividades

Uma vez identificadas as atividades desempenhadas pelos setor e necessárias à manutenção do objeto de custo, para efeito de cálculo dos custos unitários dessas atividades deve-se quantificar e qualificar a ocorrência dos direcionadores a serem utilizados. procede-se à distribuição dos recursos do setor, juntamente com seus responsáveis, com o objetivo de atribuir o direcionador mais adequado para rastrear os custos às atividades. O custo unitário das atividades encontrado poderá ser usado para direcionar as atividades para várias finalidades. A identificação dos direcionadores de atividades adequadas para cada tipo de atividade, permite o cálculo unitário de cada atividade.

Utiliza-se para o cálculo do custo unitário da atividade a seguinte fórmula: a) **custo unitário do direcionador** = custo total da atividade dividido pelo número total de direcionadores.

4.3.10 Levantar custos do objeto

Identificadas as atividades relevantes, os direcionadores de custos e os custos unitários das atividades, a próxima etapa é custear o objeto de custo. Para tanto, multiplica o valor unitário do direcionador pela quantidade de direcionadores de atividade correspondente, compondo o custo indireto do objeto de custo que será somado aos custos diretos, formando o custo total do objeto de custo.

4.3.11 Analisar resultados

É na etapa da análise das informações que se deve interpretar cuidadosamente os resultados e estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com outros conhecidos, de modo a extrair todas as contribuições que possam ser oferecidas à empresa, de forma que as informações geradas sejam adequadas, em qualidade e quantidade, para suportar os objetivos para os quais o ABC foi projetado.

Normalmente, as apresentações dos resultados são feitas por meio de relatórios, onde os dados são transformados em informações, que por sua vez têm de ser relevantes, verdadeiras, claras e objetivas, possibilitando, assim, tomadas de decisões seguras, com o objetivo de atender as expectativas da empresa quanto aos resultados futuros.

4.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As etapas descritas para realização deste trabalho podem ser adaptadas ao tipo de pesquisa que se pretende, e as etapas para implantação do projeto ABC são adaptadas às necessidades e características da empresa de conformidade com os objetivos propostos.

Os resultados demonstrados pelo custeamento baseado em atividades, representam instrumento eficaz para tomada de decisão, por serem extremamente compatíveis às necessidades da Instituição devido a complexidade e diversidade dos seus produtos e serviços.

No caso desta dissertação, o modelo de implantação do ABC tem como objetivo apoiar os procedimentos estratégicos de tomada de decisões em uma Instituição de Ensino Superior, principalmente no se refere à gestão de custos.

5 APLICAÇÃO DO PROCEDIMENTO PROPOSTO

Neste capítulo, pretende-se demonstrar os principais aspectos da implantação do ABC, por meio de um projeto piloto em uma Instituição de Ensino Superior Goiana. Primeiramente identificada a Instituição e sua prática de alocação de custos. Em seguida descreve os procedimentos de implantação, identificando atividades; recursos; direcionadores. Finalmente após custear as atividades procede o custeio do objeto de custo.

5.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

Esta dissertação foi desenvolvida na Universidade Católica de Goiás (UCG), uma Instituição de Ensino Superior e comunitária, com sede em Goiânia. Hoje, com 22.143 alunos, destaca-se pela diversificação de seus cursos, pelos serviços prestados e por sua tradição. Por ser de caráter filantrópico (certificado emitido em 20/03/74, pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS).

A UCG surgiu da necessidade de criação, no país, de Universidades ou Faculdades Católicas, sendo que a discussão sobre esta necessidade data do advento da República. Evolutivamente, em 1948, Dom Emanuel Gomes de Oliveira lançou, durante o Congresso Eucarístico, realizado em Goiânia, o projeto de criação de uma Universidade Católica de Goiás (Projeto de Lei de 20/10/48- ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DE GOIÁS).

Em 1957, o primeiro arcebispo de Goiânia, Dom Fernando Gomes dos Santos, consultou a Companhia de Jesus, em Roma, no sentido de confiar a gestão da futura Universidade aos padres jesuítas. Em 17 de outubro de 1959, foi assinado o Decreto presidencial nº 47.041, por meio do qual o Presidente Juscelino Kubitschek criou a Universidade de Goiás – primeira instituição de ensino superior do estado e do Centro-Oeste brasileiro. Seu nascimento se deu com a incorporação de faculdades isoladas, como a Escola de Enfermagem São Vicente de Paula (1949), de Filosofia, Ciências e Letras (1948), de Ciências Econômicas (1951). Já em 1958, com a função de mantenedora da futura Universidade, a Arquidiocese de Goiânia constituiu a Sociedade Goiana de Cultura – SGC.

O período de 1960 a 1971 caracterizou-se por esforços no sentido de organizar e consolidar internamente a estrutura jurídica e patrimonial da Universidade. O crescimento da demanda pelo ensino superior exigiu, institucionalmente, a organização dos recursos

humanos, financeiros, administrativos, e a expansão do seu espaço físico. Neste contexto, por meio do Decreto Presidencial nº 68.917, de 19 de julho de 1971, a Universidade de Goiás passou a se chamar Universidade Católica de Goiás (processo nº 1.086/70 –CONSELHO FEDERAL DE EDUCAÇÃO).

Com a implantação da reforma Universitária, pela Lei nº 5.540/68, a Universidade Católica de Goiás teve de redimensionar a sua estrutura administrativo-acadêmica e, em 1972, foi a vez de a Instituição atender às exigências legais, redefinindo sua estrutura: foi centralizada a administração acadêmica, patrimonial e financeira em duas Vice-Reitorias: Vice-Reitoria para Assuntos Acadêmicos (VA) e Vice-Reitoria para Assuntos Administrativos (VAD); foram extinguidas as faculdades e criados os departamentos, sob a Coordenação do Centro Técnico-Científico (CTC) e do Centro de Ciências Humanas (CCH). Neste mesmo período, foi implantado o primeiro Ciclo de Estudos Gerais, e adotada a prática do vestibular único e classificatório; implementado o regime de crédito e matrícula por disciplina; instituído o registro e controle acadêmico centralizado; criado o Conselho de Ensino e Pesquisa - CEP e os Conselhos Departamentais, bem como regulamentada a participação estudantil (ESTATUTO REGIMENTAL, 1973).

No final da Década de 70 e início dos anos 80, houve um crescimento considerável na demanda ao ensino superior, que contribuiu para a adoção de um projeto acadêmico marcado pela participação democrática de todos os seus segmentos. Em 1978, foi criada a Associação dos Professores da Universidade Católica (APUC), e no ano seguinte a Associação dos Servidores da Católica (ASC).

Em 1980, o desenvolvimento do projeto da Universidade, assentado nas diretrizes emanadas das “Grandes Linhas,” contribuiu para a configuração de uma Universidade Comunitária, Pluralista e Participativa. Em 1982, foram criadas mais duas Vice-Reitorias: Vice-Reitoria para Assuntos Comunitários e Estudantis (VAE) e Vice-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa (VPG). Estas duas, conjuntamente com a VA, compuseram e consolidaram o tripé: Ensino, Pesquisa e Extensão.

Na década de 90, o Estatuto da SGC foi reformulado, sendo este o documento maior da mantenedora. No período de 1994 a 1998, sob a orientação da Reitoria, formulou-se o documento denominado “Projeto Acadêmico da UCG: Processo em Construção”. Este Projeto expressa claramente um modo de ser e de fazer a Universidade frente aos desafios marcados pelos avanços nas áreas de comunicação e informática, e pelo conjunto de transformações que ocorrem no âmbito da ciência e da tecnologia no mundo moderno (ESTATUTO REGIMENTAL, 1990).

Fundamentado em uma abordagem humanista, o Projeto Acadêmico reafirma o compromisso social e histórico da UCG, com a apropriação e a produção de um saber voltado para os interesses da maioria da população. A implementação do Projeto Acadêmico traçado constitui-se em grande desafio para a Instituição nesta virada de milênio, em face das mudanças ocorridas na política educacional brasileira quando da promulgação da Constituição de 1988 e da Lei 9 394/96 – Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDBEN) e demais Decretos e Portarias que a regulamentam.

A Universidade Católica distingue-se pela dedicação à livre investigação “ de todos os aspectos da verdade no seu nexos essencial com a verdade Suprema, que é Deus”. Tem como finalidade garantir a presença cristã no mundo universitário, perante as grandes questões da sociedade, da cultura e da natureza, mediante a realização integrada da Pesquisa, do Ensino e do intercâmbio de serviços prestados à comunidade regional, nacional e internacional em que está inserida, como estabelece a Sociedade Goiana de Cultura em seu estatuto, em 1992.

Ainda, de acordo com o mesmo estatuto, outra finalidade é a de ajudar a construir uma sociedade em que o Saber, a Convivência e os Esforços Humanos sejam envolvidos, iluminados e motivados por valores morais e espirituais que apontem sentido e finalidades dignificantes para o mundo, a sociedade e o próprio homem. Além da essência de sua natureza católica, a UCG se enraíza no espaço do ensino superior em Goiás, como instituição que se distingue por ser Comunitária e Filantrópica.

A UCG, de acordo com o espírito que inspirou sua criação e ao longo de sua história, tem demonstrado, pela amplitude e diversidade de suas atividades educacionais, a sua inserção na vida comunitária regional, bem como a integração nas sociedades nacional e internacional. A evidência, também, de sua dimensão filantrópica está no conjunto de atividades permanentes de prestação de serviços gratuitos. Ela tem buscado responder às necessidades regionais, dando ênfase a projetos de meio ambiente, de educação e habitação popular, de direitos humanos, além de conceder bolsas de estudos para um número significativo de estudantes oriundos de camadas populares menos favorecidas.

Atualmente, a UCG, para poder avançar em seu projeto, vem congregando esforços no sentido de qualificar seu corpo docente e administrativo, fortalecendo as condições pedagógicas e técnicas dos 38 cursos ministrados em sua própria sede. Em 1997, deu início ao Projeto Educação Superior à Distância, que são cursos oferecidos além dos limites de sua sede, abrangendo mais de 8 pólos (municípios), bem como vem investindo na implantação e consolidação de uma infra-estrutura moderna e avançada que possibilite atender a todos os seus segmentos. A Estrutura Organizacional da UCG está demonstrada na Figura 11.

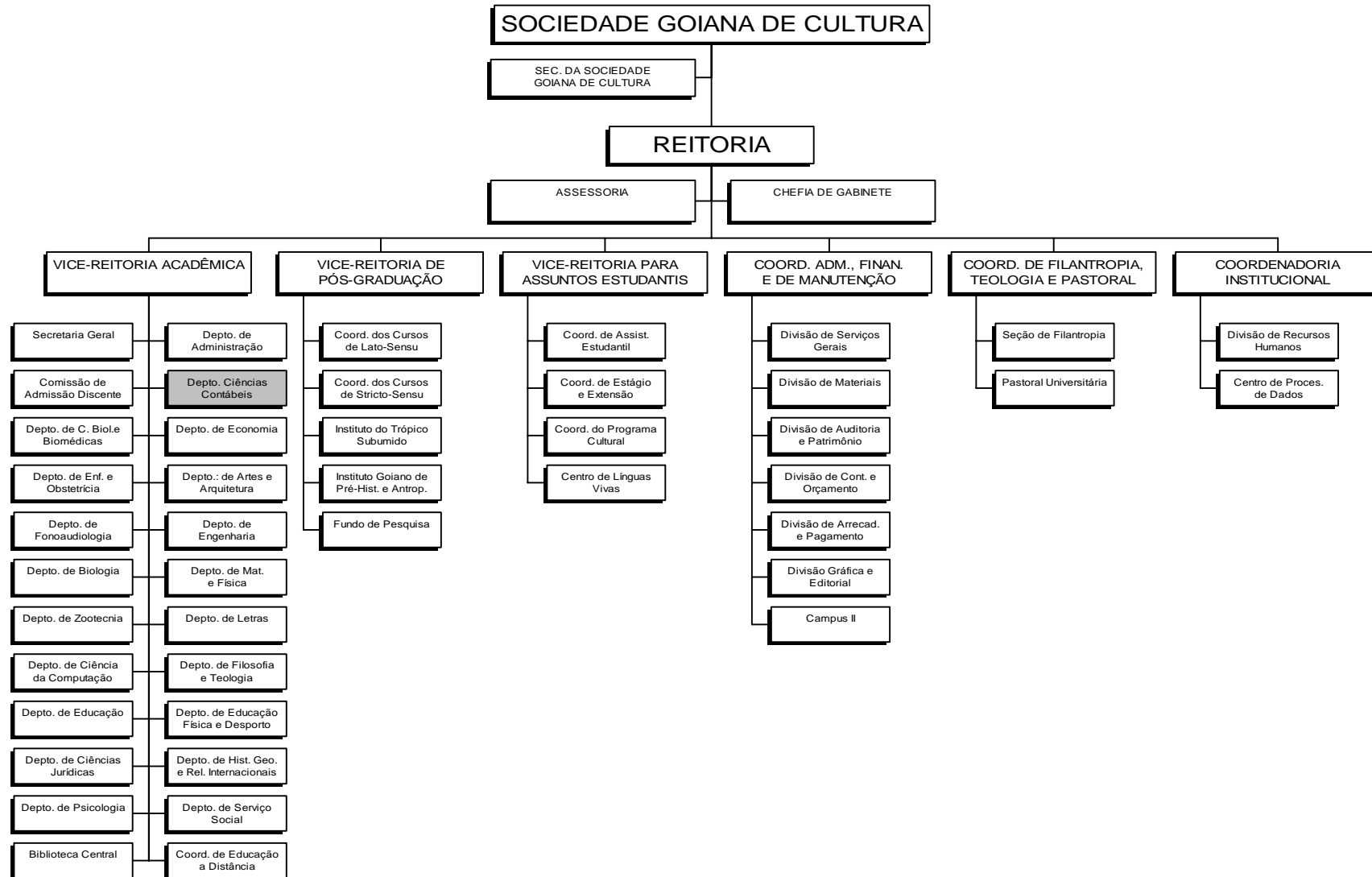


Figura 11 - Organograma da UCG

Neste sentido, a UCG possui diferencial competitivo muito importante, como por exemplo, 1) núcleos de pesquisa: a) Núcleo de Pesquisa Pedagógica - NUPE (EDU); b) Núcleo de Pesquisa em Informática e Educação – NPIED (CMP); c) Núcleo de Pesquisa em Sistema de Computação - NPSC (CMP); d) Centro de Estudos e Pesquisa Aldeia Juvenil – CEPAJ; e) Núcleo Regional de Ofiologia de Goiânia - NUROG; 2) Programas: a) Interdisciplinar da Mulher :estudo e Pesquisa – PIMEP; b) Universidade Aberta à Terceira Idade - UNATI; c) Alfabetização Solidária – MEC/UCG, além de outros. Conta, ainda, com 24 laboratórios informatizados e equipados adequadamente, que, além das aulas práticas dos alunos, também são destinados à prestação de serviços à comunidade. Fazem parte de sua estrutura três grandes Institutos, conhecidos nacional e internacionalmente pelos serviços prestados: a) Instituto Goiano de Pré - História e Arqueologia – IGPA, que prima pelas seguintes áreas de atuação: Área de Arqueologia, Área de Etnologia, Área de Meio Ambiente, Área de Educação e Área de Documentação; b) Instituto do Trópico Subúmido – ITS, órgão de natureza científica, pedagógica e de extensão, voltado para o Sistema Biogeográfico dos Cerrados e para conceito globalizante do meio ambiente; c) Instituto de Pesquisas e Estudos Históricos do Brasil Central - IPEHBC, de natureza histórico – científica, cultural e comunitária .

A UCG vem desenvolvendo também projetos de pós-graduação “lato Sensu e stricto,” sendo oito cursos de mestrado, três da própria Universidade e cinco Conveniados dois de doutorado conveniados.

5.2 ATUAL PRÁTICA DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS

Atualmente, a Universidade Católica de Goiás - UCG não dispõe de nenhum sistema específico de apuração de custos. O que se faz é tão somente para atender aos objetivos da contabilidade financeira, no cumprimento das obrigações legais/fiscais.

O sistema de contabilidade que apropria os custos da Instituição foi reestruturado em 2001, com base no orçamento - programa já existente anteriormente, e se compõe de 58 centros de custos analíticos, conforme Figura 12.

As despesas da Instituição são contabilizadas de acordo com o tradicional método de centro de custos, onde os custos diretos são diretamente alocados às unidades (centro de custos) geradoras dos mesmos, enquanto que os custos considerados indiretos, ao serem rateados para compor os custos do objeto de custo em estudo, gerados pelos setores de apoio

(administrativas), são apropriados nelas mesmas, não havendo uma redistribuição dos custos para os cursos e projetos que se utilizam desses serviços.

ESTRUTURA CONTÁBIL DA UCG	
1. Administração	
Superior	- Coordenadoria Institucional
- Gabinete da Chancelaria	- Coordenadoria Organizacional
- Coord. Administrativo-Financeira e Patrimonial	- Coordenadorias Inter-Mantidas
Apoio	
- Divisão de Recursos Humanos	- Campus II
- Centro de Processamentos de Dados	- Divisão de Contabilidade e Orçamento
- Divisão de Patrimônio	- Divisão de Arrecadação e Pagamento
- Divisão de Serviços Gerais	- Coordenação de Assuntos Jurídicos
- Divisão de Materiais	- Divisão Gráfica e Editorial
Expansão Física	
- Ampliação e Reforma de Bens Móveis	
Financeira	
- Amortização de Empréstimos Internos	
Institucional	
- Fundo de Desenvolvimento Institucional	
2. Ensino Superior	
Graduação	
- Vice-Reitoria Acadêmica	- Depart.de Hist..Geog. e Sociologia.
- Secretaria Geral	- Departamento de Serviço Social
- Comissão de Vestibular	- Departamento de Psicologia
- Departamento de Administração	- Departamento de Biomedicina
- Departamento de Ciências Contábeis	- Departamento de Enfermagem
- Departamento de Economia	- Departamento de Fonoaudiologia
- Departamento de Arte e Arquitetura	- Departamento de Biologia
- Departamento de Engenharia	- Departamento de Zootecnia
- Departamento de Matemática e Física	- Departamento de Letras
- Departamento de Computação	- Departamento de Filosofia e Teologia
- Depart. De Ciências da Aeronáutica	- Centro de Educação Física e Desporto
- Departamento de Educação	- Educação à distância.
- Departamento de Ciências Jurídicas	
Pós-Graduação	
- Gabinete da Vice-Reitoria de Pós-Graduação	
- Cursos lato sensu	
- Cursos stricto sensu	
Difusão Cultural	- Coordenação do Programa Cultural
- Biblioteca Central	- Coordenação da Editora
3. Assistência	
Estudantil	
- Coordenação de Assistência Estudantil	
Comunitária	
- Programa de Assistência Comunitária	

Figura 12-Estrutura contábil da UCG

Entende-se que o procedimento atual é inadequado para apropriação dos custos da Instituição, pois o que é perceptível é um processo simples de alocação dos custos às unidades

geradoras dos mesmos. Os custos indiretos permanecem em setores de apoio, não havendo uma redistribuição aos objetos de custos da UCG., provocando informações distorcidas acarretando em decisões inseguras. Na Figura 13 visualiza-se a atual prática de distribuição de custos na UCG.

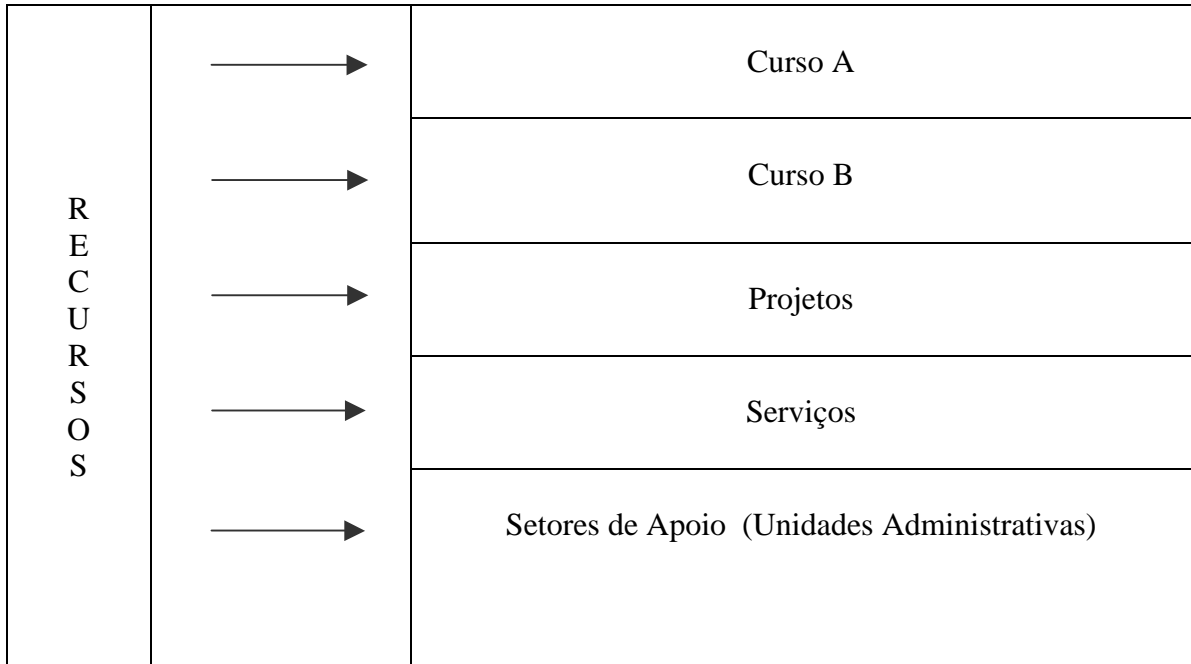


Figura 13 - Prática atual de distribuição de custos

A alocação correta dos custos indiretos (setores de apoio) aos objetos de custos (cursos e projetos) proverá os gestores de informações importantes para tomadas de decisões. Observa-se, porém, que a falta de um instrumentos de apuração de custos faz com que a Instituição tome decisões de acordo com as circunstâncias do momento, levando a resultados distorcidos.

Percebe-se que não há uma preocupação maior em mensurar os custos de cada atividade-fim da Instituição, e não à regionalização!, onde contabilizar seus recursos, com o objetivo de conhecer o quanto é consumido por cada setor.

O uso gerencial das informações é feito utilizando o conceito de custo por responsabilidade na apropriação dos gastos aos centros de custos. Para tanto, disponibiliza-se, periodicamente, a cada responsável pela unidade de custo, um relatório Programação Financeiro-Orçamentaria (PFO) (anexo A), que demonstra os valores incorridos no período, com o fim de motivar a redução dos gastos, permitindo o acompanhamento dos desvios entre os valores previstos e os realizados da receita e despesas.

O sistema existente não dispõe de mecanismo adequado que subdivida os custos comuns a vários objetos de custos; utiliza-se de rateios arbitrários, levando a resultados distorcidos.

O ideal seria que a Instituição utilizasse, para distribuição de seus custos dos setores de apoio aos cursos e projetos, de direcionadores que determinassem a proporcionalidade do uso de cada objeto de custo de uma determinada atividade de apoio, propiciando a formação de custos mais reais para cada curso e projeto, conforme demonstrado na Figura 14.

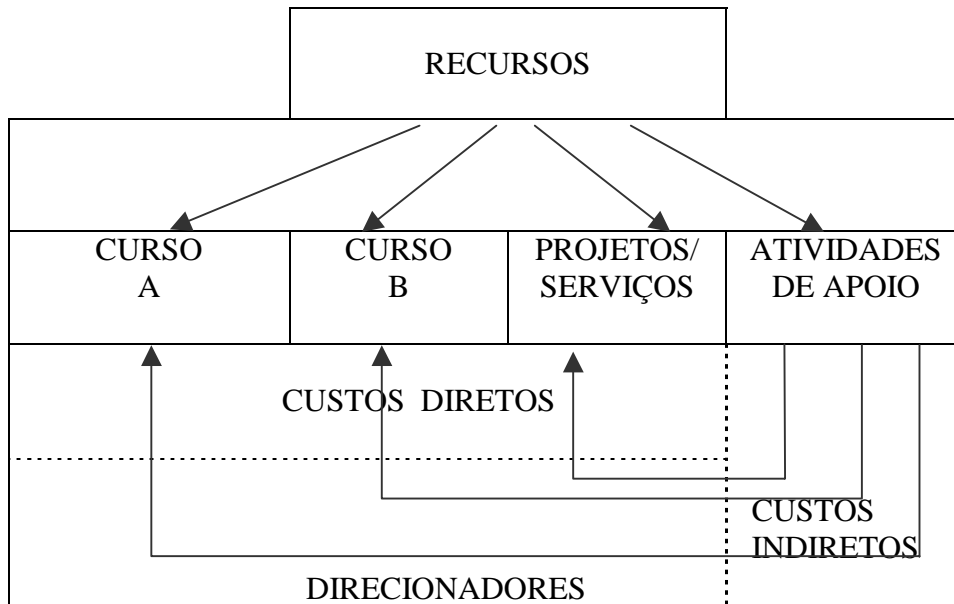


Figura 14 - Distribuição dos custos indiretos por meio do ABC

Com a ausência de mecanismos eficientes de apuração de custos, acredita-se que a utilização do ABC possa suprir estas deficiências, visto que as informações oriundas da sua utilização, usadas corretamente, possibilitarão maior segurança aos gestores no que se refere ao controle de seus custos. O ABC, por meio de direcionadores, redistribui os custos dos setores de apoio, alocando-os corretamente aos objetos de custos que se utilizaram dos seus serviços, propiciando, assim, informações corretas para a gestão universitária.

5.3 APLICAÇÃO DO ABC

Com base no procedimento proposto no capítulo 3, serão demonstradas as etapas utilizadas para aplicação do ABC numa Instituição de Ensino Superior (projeto piloto), especificamente no Curso de Graduação de Ciências Contábeis. Os dados utilizados se referem ao mês de maio de 2002.

5.3.1 PLANEJAMENTO

Este trabalho procura apoiar os procedimentos estratégicos de tomada de decisão da alta administração da UCG, no que se refere ao custeio de seus produtos. Para tanto, devido às características dos custos da Instituição e da diversidade de seus produtos foi proposta a aplicação do Custeio Baseado em Atividade -ABC na Universidade Católica de Goiás.

Visto que as informações geradas pela contabilidade não atende as expectativas da Instituição, torna evidente a necessidade de se adotar um sistema que venha suprir as falhas do atual procedimento de alocação dos custos e que represente um meio eficaz para Instituição adaptar-se ao atual clima competitivo e turbulento do mundo dos negócios. Percebe-se que a grande questão para o bom desempenho financeiro de organização passa a ser o uso adequado dos dados disponíveis transformados em informações.

O objetivo proposto para fase de aplicação é o custeio de um produto, buscando assim, conhecer o seu custo real,

Em reunião com os gestores, considerando o pouco tempo para execução deste trabalho, decidi que a área selecionada para aplicação deste projeto, restringiria a um curso de graduação, optando pelo Curso de Graduação em Ciências Contábeis, custeio se limitaria às atividades específicas do curso e as atividades dos setores de apoio que esse curso necessita para se manter.

Decidiu ainda, que os servidores a serem entrevistados, objetivando contribuir para uma melhor identificação das atividades, dos custos e dos direcionadores, seriam: chefes dos setores de apoio, dos quais o curso recebe serviços; diretor e funcionários do departamento de Ciências Contábeis; um professor; diretor financeiro, diretor de arrecadação e pagamento e se for necessário para o bom desempenho da pesquisa, poderia selecionar mais cinco funcionários de apoio operacional.

Por meio de entrevistas procedeu-se a identificação das atividades e dos direcionadores de custos a serem utilizados neste trabalho, e por meio de análises nos relatórios e documentos identificou os gastos inerentes a cada atividade.

A aplicação se deu por meio de um projeto piloto, e os dados utilizados refere-se ao mês de maio de 2002.

Não foi designada uma equipe para esta aplicação, por considerar a pouca abrangência do trabalho e também pela falta de disponibilidade da maioria dos funcionários. Simplesmente contou-se com a colaboração de todos eles, no sentido de viabilizarem os dados necessários para a execução do projeto.

5.3.2 PREPARAÇÃO DOS ENVOLVIDOS

No primeiro momento, sentiu-se necessidade de conscientização do pessoal, que detém as informações necessárias à consecução deste projeto sobre a importância de a Instituição poder contar com um sistema de apuração de custos que lhe trouxesse benefícios e vantagens, provendo-a de informações seguras para tomada de decisão. O argumento foi no sentido de

mostrar que o ABC, associado aos sistemas existentes, atende perfeitamente aos objetivos propostos pela Instituição no que se refere a custos mais precisos. O sucesso da implantação de qualquer metodologia, porém, depende de como as informações geradas serão gerenciadas e se serão utilizadas adequadamente.

Após alguns encontros, percebeu-se o interesse e a motivação dos envolvidos no processo em conhecer mais sobre o ABC e em participar da implantação do mesmo na Instituição.

5.3.3 EXECUÇÃO DO PROJETO

5.3.3.1 Meios de Coleta de Dados

Para coleta dos dados foram utilizados os seguintes instrumentos:

- a) as informações de custos da Instituição foram coletadas por meio de leitura e análise dos documentos gerados pelo Centro de Processamento de Dados. Foram consultados todos os documentos de lançamentos de gastos da Instituição, relatórios internos, contabilidade, identificando: os setores de apoio (origem dos custos indiretos), as principais atividades, e determinando os direcionadores julgados mais adequados para distribuição dos custos às atividades correspondentes, objetivando uma maior agilidade no processo;
- b) para o levantamento das atividades realizadas em cada órgão da Instituição, invés de questionário, foi utilizado um formulário (apêndice A) preenchido por cada funcionário do órgão, indicando as atividades desempenhadas por ele e a frequência das mesmas. Após a sua devolução, procedeu-se à checagem, junto aos chefes, da veracidade das informações, através de entrevistas não-estruturadas, objetivando complementar as informações já coletadas. Esse contato possibilitou ao chefe um melhor conhecimento do sistema proposto, principalmente no que se refere aos benefícios e vantagens advindas do ABC.

5.3.3.2 Definição do objeto de custos

Inicialmente buscou-se estabelecer certa relação dos possíveis objetos de custos com as atividades previamente identificadas, optando-se pelo Curso de Ciências Contábeis por se tratar de um único curso do departamento, facilitando assim a aplicação dos procedimentos. No caso deste trabalho, o objeto de custo poderia ser o curso de graduação, os alunos matriculados, o departamento, professores.

5.3.3.3 Identificação das atividades desempenhadas

Esta fase consiste na identificação das atividades desempenhadas nos respectivos setores de apoio que influênciam no desenvolvimento do curso de Ciências Contábeis, assim com as desempenhadas no próprio curso. A partir da análise da estrutura organizacional da Instituição e com base nas entrevistas realizadas com funcionários designados, foi possível detectar 29 atividades, as quais encontram-se demonstradas na figura 15.

Das 29 atividades identificadas como sendo necessárias a manutenção do Curso de Ciências Contábeis, 17 atividades consideradas de apoio (têm relação com outros objetos de custos da Instituição) e 12 atividades são específicas do Curso de Ciências Contábeis.

O fato da Instituição já estar utilizando a nova estrutura contábil, onde a apropriação dos custos diretos é feita por centros de custos, e as atividades de cada um deles serem desenvolvidas de forma clara, favoreceu a identificação das atividades.

Setores	Atividades
Gabinete Chancelaria	1) Coordenar os processos organizacional e institucional
Coord. Administrativa Financeira	2) Promover o desenvolvimento socio-econômico da Instituição
Gabinete da Reitoria	3) tender aos projetos de planejamento universitário, coordenando e fiscalizando os serviços acadêmicos da Instituição.
Divisão de Recursos Humanos	4) Criar, manter e desenvolver condições organizacionais de provisão e desenvolvimento de recursos humanos.
Centro de Processamento de Dados	5) Contribuir para manutenção e inovação das condições de sistema de informação adequada ao desenvolvimento das atividades.
Divisão Gráfica Editorial	6) Prestar serviços de qualidade referentes a comunicação e divulgação da imagem da Instituição
Coordenação Programa Cultural	7) Valorizar as expressões da cultura popular.
Coordenação de Estágio e Extensão	8) Coordenar o planejamento global de estágio e extensão
Divisão de Serviços Gerais	9) Contribuir para manutenção das condições adequadas ao desenvolvimento das atividades, referentes a infra-estrutura física.
Divisão de Materiais	10) Assegurar o fornecimento de materiais, aos órgãos da Instituição, necessários ao desempenho dos mesmos.
Divisão Contabilidade Orçamento	11) Facilitar o processo decisório no que se refere aos aspectos econômico-financeiros, por meio do controle da execução orçamentária, dos registros contábeis e do acompanhamento da

	aplicação dos recursos da Instituição.
Divisão de Arrecadação Pagamentos	12) Implementar mecanismos eficientes de controle e acompanhamento da situação financeira da Instituição
Gabinete da Vice-Reitoria Acadêmica	13) Planejar e coordenar as ações acadêmico-pedagógica
Secretaria Geral	14) Efetuar controle de alunos e arquivos da documentação escolar

Figura 15 – Relação das atividades (continua)

Coordenação Concurso Vestibular	15) Planejar e coordenar os serviços referentes ao concurso vestibular
Biblioteca Central	16) Atender serviços de biblioteca.
Coordenação de Assistência	17) Prestar atendimento e apoio ao estudantes carente financeiramente.
Departamento de Ciências Contábeis	18) Ministras aulas
	19) Analisar processos
	20) Coordenar e Administrar atividades didáticas
	21) Emitir guias diversas
	22) Proceder a avaliação de desempenho dos alunos
	23) Efetuar e corrigir matrículas dos alunos
	24) Xerocar documentos
	25) Conferir Diários de notas e frequências
	26) Preparar processos
	27) Solicitar material
	28) Encaminhar processos
	29) Arquivar documentação

Figura 15 – Relação das atividades

As atividades desempenhadas pelo departamento de Ciências Contábeis (objeto de custo) referem-se as de número, 18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28, e 29, somando um total de 12 atividades.

A identificação das atividades culminou com a elaboração do dicionário de atividades, o qual encontra-se na Figura 16, onde evidencia as tarefas executadas no âmbito da Instituição.

Com a elaboração do dicionário de atividades tornou mais fácil o rastreamento dos custos e a identificação do tempo gasto por cada funcionário para desempenhar as atividades.

A descrição das atividades constantes do dicionário de atividades contou com a colaboração dos funcionários mencionados anteriormente.

A construção das tabelas teve como base uma dissertação de mestrado (Duarte, 2002), ressaltando-se que foram feitas algumas alterações, adaptando a realidade desse trabalho.

Atividades	Tarefas
1) Coordenar os processos organizacional e Institucional	<ul style="list-style-type: none"> - Zelar pelas finalidades e pelos serviços institucionais prestados ao povo - Zelar pela autonomia institucional, pela liberdade acadêmica e pela identidade católica da Instituição - Aprovar anualmente os quadros permanentes de pessoal docente e administrativo da Instituição - Aprovar , no final de cada semestre letivo o conjunto de carga horária - Aprovar número de vagas para concurso vestibular
2) Promover o desenvolvimento socio-econômico da Instituição	<ul style="list-style-type: none"> - Manter a consistência do planejamento financeiro global para com os objetivos e metas da Instituição - Autorizar a utilização de todos os recursos (financeiros e materiais) sob sua responsabilidade - Planejar e analisar a maneira como os recursos obtidos são utilizados pelos diversos setores - Orientar, coordenar e fiscalizar a utilização adequada dos recursos pela Instituição.
3) Atender aos projetos de planejamento universitário Coordenando e fiscalizando os serviços acadêmicos da Instituição	<ul style="list-style-type: none"> - Administrar ordinariamente as atividades acadêmicas - Indicar nomes para assumir o corpo de diretores e ou chefias das unidades acadêmicas - Coordenar a elaboração e a execução do planejamento acadêmico de acordo com os recursos orçamentários correspondentes
4) Criar, manter e desenvolver condições organizacionais de provisão e desenvolvimento de recursos humanos	<ul style="list-style-type: none"> - Recrutar e selecionar pessoal, observando o perfil do cargo - Proceder contratações e rescisões contratuais - Estudar propostas para criação de novos cargos - Manter atualizado o cadastro geral de funcionário - Elaborar folha de pagamento e outros documentos - Promover o desenvolvimento de Pessoal - Aconselhar e/ou acompanhar funcionário em situações adversas - Realizar todas as atividades inerentes ao cargo
5) Contribuir para manutenção e inovação das condições de sistema de informação adequada ao desenvolvimento das atividades.	<ul style="list-style-type: none"> - Prestar atendimento ao usuário Quando solicitados - Emitir relatórios quando solicitados - Atualizar e manter sistemas acadêmicos, financeiros e administrativos - Treinar usuários para utilizar os sistemas - Desenvolver novos programas, quando necessários
6) Prestar serviços de qualidade referentes a comunicação e divulgação da imagem da Instituição	<ul style="list-style-type: none"> - Prestar serviços gráficos e editoriais de qualidade - Confeccionar os impressos e publicações da Instituição - Reproduzir as publicações editoriais da editora e dos departamentos - Imprimir os veículos de divulgação da Instituição - Confeccionar as provas do vestibular da Instituição e outros.
7) Valorizar as expressões da cultura popular.	<ul style="list-style-type: none"> - Promover e apoiar projetos e eventos culturais na Instituição e na sociedade em geral - Estimular os manifestações artístico-culturais regionais e nacionais - Fortalecer, por meio da produção cultural, a relação ensino-pesquisa-extensão - Atuar no sentido de elaborar uma política de cultura para Instituição

Figura 16 – Dicionário de atividades (continua)

Atividades	Tarefas
8) Coordenar o planejamento global de estágio e extensão	<ul style="list-style-type: none"> - Promover a inserção profissional do aluno na vida social, econômica e política de sua área de formação - Definir os critérios para estruturação de programas de extensão - Organizar, regulamentar e dinamizar os estágios curriculares e extracurriculares, Juntamente com os departamentos - Apoiar e acompanhar a formação dos estagiários que atuam no programa - Buscar convênios junto aos órgãos de integração escola-empresa - Assessorar, apoiar e avaliar as atividades desenvolvidas pelos programas de extensão
9) Contribuir para manutenção das condições adequadas ao desenvolvimento das atividades, referentes infra-estrutura física.	<ul style="list-style-type: none"> - Coordenar e supervisionar a elaboração dos projetos de reformas e construções - Coordenar e acompanhar os serviços de execução de obras - Responder tecnicamente pelas obras - Desenvolver e manter atualizado um cadastro das instalações físicas - Coordenar e supervisionar serviços de transporte, manutenção preventiva dos bens moveis - Executar serviços de limpeza e conservação das áreas físicas da Instituição - Fiscalizar, proteger e guardar os bens móveis/imóveis por meio do serviço de vigilância
10) Assegurar o fornecimento de materiais, aos órgãos da Instituição, necessários ao desempenho dos mesmos.	<ul style="list-style-type: none"> - Efetuar as compras, buscando os melhores opções de preços, qualidade e condições de pagamentos - Coordenar e controlar a distribuição de material no âmbito da Instituição - Receber, classificar e armazenar os materiais e equipa-mentos - Conferir o material adquirido - Controlar a evolução de estoques - Manter cadastro atualizado de fornecedores - Dar orientação com relação a forma correta de requisitar material - Realizar inventário anual do material em estoque - Elaborar mapas demonstrativos das entradas e saídas de material
11) Facilitar o processo decisório no que se refere aos aspectos econômico-financeiros, por meio do controle da execução orçamentária, dos registros contábeis e do acompanhamento da aplicação dos recursos da Instituição.	<ul style="list-style-type: none"> - Manter, de forma correta e adequada, os registros das operações contábeis - Manter, sistematicamente, relatórios de controle orçamentário- Participar do processo de elaboração do orçamento anual - Acompanhar e informar a disponibilidade de recursos orçamentários de cada órgão da Instituição - Elaborar demonstrativos contábeis - Manter arquivo de documentos contábeis/fiscais - Analisar documentos e prestações de contas - Atender às inspeções fiscais, prestando informações necessárias de natureza contábil - Produzir informações gerenciais relativas às atividades econômicas e financeiras da Instituição

Figura 16 – Dicionário de atividades (continua)

Atividades	Tarefas
12) Implementar mecanismos eficientes de controle e acompanhamento da situação financeira da Instituição	<ul style="list-style-type: none"> - Emitir e expedir boletos bancários referentes às mensalidades dos alunos - Emitir relatórios demonstrativos dos créditos a receber - Proceder as baixas de títulos liquidados - Emitir e encaminhar a contabilidade o boletim diário de recebimentos - Preparar e encaminhar ao banco documento relativo a pagamento de fornecedores.
13) Planejar e coordenar as ações acadêmico-pedagógica	<ul style="list-style-type: none"> - Promover interação efetiva entre as atividades de ensino, pesquisa e extensão - Operacionalizar o desempenho de suas funções por meio de seus departamentos - Organizar o planejamento global e anual da vida acadêmica - Participar das reuniões do Conselho Universitário - Analisar as propostas de currículos e suas alterações - Supervisionar o planejamento e execução dos serviços escolares - Baixar atos normativos referentes ao setor acadêmico - Exercer a ação disciplinar na área de sua competência - Opinar quanto a contratação de docentes
14) Efetuar controle de alunos e arquivos da documentação escolar.	<ul style="list-style-type: none"> - Cadastrar calouros - Efetuar matrículas de alunos extraordinários - Efetuar matrículas de alunos de ensino a distancia - Efetuar correção no cadastro de alunos quando necessário - Receber a solicitação de transferencia - Orientar o aluno quanto a documentação exigida - Providenciar e encaminhar a transferência à Instituição indicada - Receber processos para reopção de cursos - Dar baixas nos arquivos de alunos formados - Receber requerimento de registro de diploma - Providenciar a confecção e o registro do diploma - Encaminhar ao cerimonial a relação de alunos aptos a colação de grau - Emitir documentos referentes a vida escolar do aluno - Receber solicitação de trancamento de matrícula - Providenciar o trancamento de matrícula - Acompanhar a inscrição para provão
15) Planejar e coordenar os serviços referentes ao concurso vestibular	<ul style="list-style-type: none"> - Elaborar o projeto do concurso vestibular - Convocar professores para elaborar provas - Preparar material necessário a divulgação do vestibular - Providenciar espaço físico e material necessários a realização do concurso vestibular - Convocar os fiscais - Treinar os fiscais - Acompanhar a aplicação e correção das provas - Convocar banca para correção das provas - Divulgar resultados - Executar serviços penitentes ao concurso vestibular

Figura 16 – Dicionário de atividades (continua)

Atividades	Tarefas
16) Atender serviços de biblioteca.	Atender e orientar o usuário que solicitar os serviços da biblioteca - Catalogar e organizar acervo bibliográfico - Controlar empréstimo de material bibliográfico - Receber dos departamentos as solicitações de novos livros - Dar parecer e encaminhar a solicitação de compras a Vice-Reitoria Acadêmica para autorização - Receber a solicitação autorizada e encaminhar ao setor de compras - Receber material - Cadastrar o material bibliográfico recebido - Disponibilizar o material aos usuários da biblioteca - Elaborar relatórios referentes a utilização da biblioteca e enviar a Vice-Reitoria Acadêmica para conhecimento
17) Prestar atendimento e apoio ao estudantes carente financeiramente.	- Cadastrar alunos carentes - Analisar a situação socio-econômica do aluno - Conceder bolsa de estudo - Manter cadastro de alunos atualizados para um eficiente acompanhamento e controle das bolsas cedidas - Acompanhar semestralmente a situação socio-econômica dos alunos carente. - Orientar o aluno no que diz respeito a outros tipos de bolsas que Instituição oferece
18) Ministras aulas	- Definir conteúdo - Elaborar plano de aula - Revisar plano de aula elaborado - Repassar o conteúdo aos alunos - Administrar trabalhos em sala de aula - Orientar os alunos Quando necessário
19) Analisar processos	- Receber o processo - Estudar a solicitação do aluno - Dar parecer
20) Coordenar e Administrar atividades didáticas	- Elaborar plano de trabalho e as atribuições relativas ao ensino, pesquisa e extensão - Elaborar juntamente com os professores a grade de disciplinas a serem oferecidas no semestre - Elaborar grades curriculares inerentes aos cursos sob a sua responsabilidade - Participar das reuniões do COU e CEP - Responder pelos atos Acadêmicos relativos ao curso - Solicitar a Vice-Reitoria Acadêmica a contratação de pessoal quando julgar necessário - Exercer a ação disciplinar, em sua esfera de competência
21) Emitir guias diversas	- Receber a solicitação do aluno - Verificar de quem é a competência pela emissão do documento solicitado - Gerar o documento solicitado - Encaminhar o documento para ser assinado pelo diretor - Entregar ao aluno o documento devidamente assinado - Arquivar a solicitação em pasta específica

Figura 16 – Dicionário de atividades (continua)

Atividades	Tarefas
22) Proceder a avaliação de desempenho dos alunos	<ul style="list-style-type: none"> - Aplicar e corrigir provas - Solicitar que os alunos façam trabalhos referentes a determinados assuntos - Atribuir notas ou conceitos para avaliar os trabalhos solicitados
23). Efetuar e corrigir matrículas dos alunos	<ul style="list-style-type: none"> - Preparar relação de disciplinas com os respectivos horários - Afixar no placar as relações de disciplinas - Entregar para o aluno o requerimento de matrícula - Receber o requerimento d matrícula preenchido - Lançar no computador e gerar diagnóstico - Comunicar ao aluno a inexistência de vagas - Orientar o aluno quando detectar erros no preenchimento da matrícula - Orientar o aluno quanto aos prazos para as alterações - Receber o comprovante de pagamento da primeira parcela. - Confirmar a matrícula - Entregar ao aluno o comprovante da matrícula
24) Xerocar documentos	<ul style="list-style-type: none"> - Receber documentos a serem fotocopiados - Preencher requisição de xerox - Levar o material a central de xerox juntamente com a requisição - Entregar as cópias e os originais ao solicitante
25) Conferir diários de notas e frequências	<ul style="list-style-type: none"> - Receber e conferir as pautas de notas e frequências - Digitar as notas e frequências - Afixar no placar as pautas de notas e frequências
26) Preparar processos	<ul style="list-style-type: none"> - Receber solicitação de reivindicação do aluno - Verificar se a documentação esta correta - Preparar o processo anexando os documentos
27) Solicitar material	<ul style="list-style-type: none"> - Levantar a necessidade de material - Preencher a requisição de material (RM) - Encaminhar à divisão de material - Receber o material solicitado e 2º via da requisição de material - Conferir o material recebido com a solicitação - Assinar a 2º via da requisição devolvendo à Divisão de Material - Guardar o material recebido
28) Encaminhar processos	<ul style="list-style-type: none"> - Encaminhar o processo ao diretor para parecer - Encaminhar à Coordenação Financeira, quanto o assunto for referente a questão financeira - Encaminhar à Vice-Reitoria Acadêmica, quanto o assunto for referente a questão acadêmica - Informar ao aluno o resultado do processo.
29) Arquivar documentação	<ul style="list-style-type: none"> Receber documentos diversos Separar de acordo com os arquivos Arquivar nas respectivas pastas.

Figura 16 – Dicionário de atividades

5.3.3.4 Levantamento de recursos

A Obtenção dos recursos consumidos pelas atividades relacionadas na Figura 17, se deu por

meio de pesquisas nos relatórios existentes na Divisão de Recursos Humanos, Coordenação de Processamento de Dados, Divisão de Serviços Gerais, relatórios orçamentários e nos registros contábeis. Nesta etapa, na identificação e classificação dos recursos, percebeu-se que a maioria dos custos referentes aos setores de apoio são considerados indiretos ao objeto de custo.

Recursos	Descrição
Gasto com pessoal	- Remuneração (Salários, horas extras, adicionais, licenças remuneradas, auxílio-creche, provisões de férias e 13º salário) - Encargos (FGTS, INSS e abono de férias) - Vale transporte.
Investimentos Operacionais	(não fez parte dos cálculos)
Serviços de terceiros	- Serviço de segurança, higiene e limpeza - Assessoria Técnica - Assessoria Jurídica - Outros – serviços de terceiros e encargos
Encargos e/ou despesas financeiras	(não fez parte dos cálculos)
Gasto com Material	- Material de expediente - Material de consumo - Material de higiene e limpeza - Material de gênero alimentício - Outros materiais
Viagens e Estadias	- Combustíveis - Diárias / ajuda de custo - Passagens - outros
Serviços Públicos e coletivos	- Serviços de energia elétrica - Serviços de água e esgoto - Serviços de Telefonia
Conservação e manutenção	- Manutenção de imóveis - Manutenção de equipamentos
Serviços de correio e telégrafos	- Recepção e expedição de correspondências
Depreciação	- Bens imóveis - Bens móveis
Seguros de bens em geral	- Bens Imóveis - Bens Móveis e equipamentos

Figura 17 - Relação de recursos da Instituição

Vale registrar que houve certa dificuldade para se conseguirem os dados necessários, visto não existir na Instituição banco de dados contendo todas as informações suficientes para a implantação do sistema de custeio por atividades.

O custo fixo da Instituição está representado pelas despesas administrativas, consideradas de difícil identificação direta com os objetos de custos da mesma (cursos e projetos). A Tabela 2 demonstra a relação de recursos com seus respectivos valores e o percentual em relação ao total dos recursos da Instituição, que serão distribuídos às atividades e em seguida aos objetos de custos .

Na Instituição estudada, as despesas com pessoal e material, são alocadas diretamente aos seus respectivos centros de custos.

Para efeito de cálculo, não foram utilizados os valores referentes aos seguintes recursos: Investimentos Operacionais e encargos e/ou despesas financeiras.

Tabela 2 – valores dos recursos Consumidos pela Instituição

Recursos	Valor dos recursos (maio de 2002) R\$	%
Gasto com pessoal	7.564.119	60,97
Investimentos Operacionais	(*)2.073.231	16,71
Serviços de terceiros	951.829	7,68
Encargos e/ou despesas financeiras	(*)744.285	6,00
Gasto com Material	424.515	3,42
Viagens e Estadias	274.176	2,21
Serviços Públicos e coletivos	216.218	1,74
Conservação e manutenção	114.310	0,92
Serviços de correio e telégrafos	24.297	0,20
Depreciação	16.517	0,13
Seguros de bens em geral	2.892	0,02
Total Geral da Instituição	12.406.389	100,00

(*) valores não utilizados para os cálculos

Identificados os recursos consumidos pela Instituição, a próxima etapa é determinar os recursos consumidos por cada setor envolvido no processo, e, em seguida proceder a identificação dos direcionadores de recursos a serem utilizados neste trabalho.

5.3.3.5 Identificação dos recursos de cada setor

Busca-se a identificação dos recursos de cada setor, utilizando informações contidas nos relatórios contábeis e orçamentários, referente ao mês de maio de 2002, conforme demonstra a Tabela 3. As despesas com pessoal e material são lançadas diretamente nos respectivos setores, por meio do sistema FACTUM.

O critério que a contabilidade adota para proceder a apropriação das demais despesas da Instituição é o rateio.

Os setores representam os centros de custos onde são alocados os custos da Instituição. Estão relacionados neste trabalho somente os setores cujas atividades o objeto de custo (Curso de Ciências Contábeis) necessita para se manter, motivo pelo qual o total da Tabela 2 não fecha com o total da Tabela 3.

Tabela 3 – Identificação dos recursos dos setores que o objeto de custo se utiliza

Setor	Recurso consumido
Gabinete Chancelaria	R\$ 1.191.612
Coordenação Administrativa Financeira	R\$ 46.617
Gabinete da Reitoria	R\$ 300.057
Divisão de Recursos Humanos	R\$ 85.193
Centro de Processamento de Dados	R\$ 217.471
Divisão Gráfica Editorial	R\$ 59.545
Coordenação Programa Cultural	R\$ 36.282
Coordenação de Estágio e Extensão	R\$ 56.452
Divisão de Serviços Gerais	R\$ 1.106.088
Divisão de Materiais	R\$ 197.519
Divisão Contabilidade Orçamento	R\$ 50.220
Divisão de Arrecadação Pagamentos	R\$ 60.006
Gabinete da Vice-Reitoria Acadêmica	R\$ 126.673
Secretaria Geral	R\$ 36.045
Coordenação Concurso Vestibular	R\$ 122.006
Biblioteca Central	R\$ 100.600
Coordenação de Assistência	R\$ 14.073
Departamento de Ciências Contábeis	R\$ 134.576
Total dos recursos consumidos pelos setores	R\$ 3.941.035

5.3.3.6 Identificação dos direcionadores de recursos

A definição dos direcionadores de custos aconteceu após análise dos recursos e a identificação das atividades que os consomem. De acordo com o ABC, a distribuição do custo indireto do setor baseia-se no processo que realoca os valores as atividades do setor, por meio da utilização de direcionadores de recursos, identificando como as atividades consomem esses recursos. Relação de recursos e seus respectivos direcionadores de recursos estão demonstrados na Figura 18.

Para melhor identificação dos direcionadores de recursos, fez-se necessário o apoio dos envolvidos no processo. Além das entrevistas, realizou-se consultas nos seguintes documentos: relatório financeiros, folha de pagamento, registro de carga horária, contratos de prestação de serviços devidamente autorizados, planilha de utilização de veículos, relatório de viagens e requisições de compras.

Vale lembrar que, ao decidir pelo sistema de custeio por atividade, deve-se fazer uma análise criteriosa dos direcionadores a serem utilizados, o que pode divergir de empresa para empresa. A opção pelo direcionador dependerá dos objetivos do projeto e dos resultados que se deseja alcançar.

Recursos	Direcionadores
Gasto com pessoal	Número de horas trabalhadas
Serviços de terceiros	Número de utilização
Gasto com Material	Número de requisições
Viagens e Estadias	Quilometragem rodada
Serviços Públicos e coletivos	Número de utilização
Conservação e manutenção	Número de bens e/ou equipamentos
Serviços de correio e telégrafos	Número de correspondências
Depreciação	Número de bens
Seguros de bens em geral	Valor do bem

Figura 18 - Relação de recursos e seus respectivos direcionadores

5.3.3.7 Cálculo dos custos das atividades

Para compor os custos das atividades desenvolvidas em cada setor, utilizou-se dos direcionadores de recursos para rastrear os custos indiretos da organização às atividades de cada setor somando aos custos direto já alocados. As despesas com pessoal referentes as macroatividades dos setores de apoio, são apropriadas diretamente as mesmas por meio do sistema operacional FACTUM.

Para o cálculo das atividades demonstrado na Tabela 4, utilizou-se dos dados dos relatórios do Centro de Processamento de Dados, Divisão de Recursos Humanos e Setor financeiro.

Tabela 4 – Custos das Atividades Identificadas

Atividades	Recursos consumidos
1) Coordenar os processos organizacional e institucional	1.191.612
2) Promover o desenvolvimento socio-econômico da Instituição	46.617
3) tender aos projetos de planejamento universitário, coordenando e fiscalizando os serviços acadêmicos da Instituição.	300.057
4) Criar, manter e desenvolver condições organizacionais de provisão e desenvolvimento de recursos humanos.	85.193
5) Contribuir para manutenção e inovação das condições de sistema de informação adequada ao desenvolvimento das atividades.	217.471
6) Prestar serviços de Qualidade referentes a comunicação e divulgação da imagem da Instituição	59.545
7) Valorizar as expressões da cultura popular.	36.282
8) Coordenar o planejamento global de estágio e extensão	56.452
9) Contribuir para manutenção das condições adequadas ao desenvolvimento das atividades, no que se refere a infra-estrutura física.	1.106.088
10) Assegurar o fornecimento de materiais, aos órgãos da Instituição, necessários ao desempenho dos mesmos.	197.519
11) Facilitar o processo decisório no que se refere aos aspectos econômico-financeiros, por meio do controle da execução orçamentária, dos registros contábeis e do acompanhamento da aplicação dos recursos da Instituição.	50.220
12) Implementar mecanismos eficientes de controle e acompanhamento da situação financeira da Instituição	60.006

Tabela 4 – Continua

Atividades	Recursos consumidos
13) Planejar e coordenar as ações acadêmico-pedagógica	126.673
14) Efetuar controle de alunos e arquivos da documentação escolar dos mesmos.	36.045
15) Planejar e coordenar os serviços referentes ao concurso vestibular	122.006
16) Atender serviços de biblioteca.	100.600
17) Prestar atendimento e apoio ao estudantes carente financeiramente.	14.073
18-29) Atividades do Curso Ciências Contábeis	134.576
Total dos recursos consumidos pelas atividades	3.941.035

Para o cálculo do custo de pessoal a ser rastreado às atividades do departamento de Ciências Contábeis, teve como direcionador o tempo gasto por cada funcionário para desempenhar as atividades. O percentual utilizado como direcionador foi obtido por meio de entrevistas com o pessoal envolvido no processo, contou ainda com a validação do diretor do departamento, conforme apresenta Tabela 5.

Tabela 5 – Alocação das horas trabalhadas no mês de maio 2002 (Dep.Ciênc.Contábeis)

Atividades \ Servidores	Ministrar Aulas	Analisar Processos	Coordenar e administrar	Emitir Guias (diversas)	Aplicar e Corrigir Provas	Fazer e Corrigir matrícula	Xerocar Documentos	Conferir Diários	Preparar Processos	Solicitar Material	Encaminhar Processos	Arquivar Documentos	Total % (cada servidor)
Diretor	10	29	48	-	13	-	-	-	-	-	-	-	100
Secretário	-	20	40	-	-	5	-	10	15	-	10	-	100
Assistente I	-	-	-	13	-	21	21	13	8	8	8	8	100
Assistente II	-	-	-	14	-	23	22	14	9	-	9	9	100
Professor	90	-	-	-	8	-	-	2	-	-	-	-	100

Percebe-se que, embora a nova estrutura contábil facilite a alocação dos custos diretos aos centros de custos, ainda há dificuldades de apropriação dos custos indiretos (setor de apoio) aos cursos e projetos, pois trata-se de custos referentes a manutenção de vários objetos de custos. Para facilitar a distribuição dos recursos, as atividades foram detalhadas a nível de macroatividades.

Assim, a distribuição dos recursos às atividades dos setores de apoio, visualizadas na Tabela 4, sob os números de 1 a 17 foi estabelecida a partir da alocação direta dos recursos consumidos por cada setor, por meio da utilização do sistema FACTUM no setor de contabilidade.

Definido o percentual de tempo gasto por cada funcionário para desempenhar cada atividade, visualizado na Tabela 5, e conhecendo o gasto total com pessoal do Departamento de Ciências Contábeis no período (APÊNDICE B), procede-se à distribuição do recurso consumido com pessoal e demais despesas diretas do Departamento às suas respectivas atividades.

As demais despesas, consideradas irrisórias, foram calculadas em função do valor total dos gastos com pessoal em relação ao valor atribuído a cada atividade. Exemplo, para atividade “Ministrar aulas” será acrescido 82,50% referente aos gastos com as demais despesas, utilizando-se da seguinte fórmula (valor dos gastos com pessoal atribuído à atividade dividido pelo valor total dos gastos com pessoal em percentual).. Alocação total dos recursos com pessoal, consumidos pelo Curso de Ciências Contábeis às suas atividades esta demonstrada na Tabela 6. Alocação dos itens de custo às atividades do Curso de Ciências Contábeis, esta visualizado na Tabela 7.

Tabela 6 – Distribuição do custo de pessoal às atividades do Curso de Ciências Contábeis

Atividades Servidores	Remuneração	Ministrar Aulas	Analisar Processos	Coordenar e administrar	Emitir Guias (diversas)	Aplicar e Corrigir Provas	Fazer e Corrigir matrícula	Xerocar Documentos	Conferir Diários	Preparar Processos	Solicitar Material	Encaminhar Processos	Arquivar Documentos	Total
	Diretor	7.711	771	2.236	2.983	-	1.002	-	-	-	-	-	-	-
Secretário	1.697	-	339	679	-	-	85	-	170	254	-	170	-	1.697
Assistente I	1.200	-	-	-	156	-	252	252	156	96	96	96	96	1.200
Assistente II	1.128	-	-	-	158	-	260	248	158	101	-	101	101	1.128
Professor	118.774	106.897	-	-	-	9.502	-	-	2.375	-	-	-	-	118.774
Total	130.510	107.668	2.575	4.381	314	10.504	597	501	2.859	451	96	367	197	130.510

Tabela 7 – Alocação dos itens de custos às atividades do curso de Ciências Contábeis

Atividades Servidores	Remuneração	Ministrar Aulas	Analisar Processos	Coordenar e administrar	Emitir Guias (diversas)	Aplicar e Corrigir Provas	Fazer e Corrigir matrícula	Xerocar Documentos	Conferir Diários	Preparar Processos	Solicitar Material	Encaminhar Processos	Arquivar Documentos	Total
	Diretor	7.711	771	2.236	2.983	-	1.002	-	-	-	-	-	-	-
Secretário	1.697	-	339	679	-	-	85	-	170	254	-	170	-	1.697
Assistente I	1.200	-	-	-	156	-	252	252	156	96	96	96	96	1.200
Assistente II	1.128	-	-	-	158	-	260	248	158	101	-	101	101	1.128
Professor	118.774	106.897	-	-	-	9.502	-	-	2.375	-	-	-	-	118.774
Total	130.510	107.668	2.575	4.381	314	10.504	597	501	2.859	451	96	367	197	130.510
Demais despesas		82,50%	1,97	3,36	0,24	8,05	0,46	0,38	2,19	0,35	0,07	0,28	0,15	100%
Materiais Expedientes	1.550	1.279	30	52	4	125	7	6	34	5	2	4	2	1.550
Serviços de Terceiros	1.689	1.393	33	57	4	136	8	6	37	6	2	5	2	1.689
Outras Despesas	827	682	16	28	2	67	4	3	18	3	1	2	1	827
Total Custos	134.576	111.022	2.654	4.518	324	10.832	616	516	2.948	465	101	378	202	134.576

4.3.3.8 Identificação de direcionadores de atividades

De conformidade com o ABC, a distribuição dos custos das atividades baseia-se no processo que realoca os valores aos objetos de custos, por meio da utilização dos direcionadores de atividades, identificando como os produtos consomem atividades. Para melhor identificação dos direcionadores de atividades mais adequados, fez-se necessário identificar quais as atividades compõem o objeto de custo. Outra análise foi no sentido de verificar se o objeto de custo em estudo utiliza-se de todas as atividades de cada setor de apoio.

Os direcionadores de atividades utilizados neste trabalho, que serviram para rastrear os custos das atividades ao objeto de custo, estão relacionados na Tabela 8. Optou-se pela utilização de diversos direcionadores simplesmente por julgar necessário à consecução de resultados mais precisos.

Tabela 8 - relação dos direcionadores utilizados com seus respectivos valores

Direcionadores	Base de cálculo	Total Geral	Total do Curso
	Número de alunos matriculados	22.100	1.169
	Número de créditos matriculados	567.565	23.758
	Número de Funcionários	4.069	59
	Número de requisições gráficas	300	12
	Número de eventos	20	01
	Número de alunos inscritos	2.030	10
	Número de pedidos de compras	208	04
	Número de requisições de material	378	20
	Número de registros	7.870	62
	Número de parcelas	19268	1.086
	Número de solicitações de documentos	23.580	1.200
	Número de vagas oferecidas	3.970	150
	Número de atendimentos ao público	2.403	405
	Número de alunos atendimentos carentes	4.420	300

4.3.3.9 Cálculo do custo unitário das atividades

Para se calcular o custo unitário das atividades é preciso conhecer o custo unitário de cada direcionador. Primeiramente determina o custo unitário de cada direcionador, dividindo o custo total de cada atividade a ser atribuído ao objeto de custo pelo número total de direcionadores do objeto conforme Tabela 9.

Tabela 9 - Custo unitário das atividades dos setores de apoio

Atividades	Direcionador de atividades	Total dos recursos (R\$)	Fator de consumo atividade	Custo da atividade por unidade de direcionadores R\$
1	Número alunos mais número de funcionários	1.191.612	26.169	45,54
2	Número de créditos	46.617	567.565	0,08
3	Número de alunos	300.057	22.100	13,58
4	Número de funcionários	85.193	4.069	20,94
5	Número de alunos	217.471	22.100	9,84
6	Número de requisições gráficas	59.545	500	119,09
7	Número de eventos	36.282	38	954,79
8	Número de alunos inscritos	56.452	2.030	27,81
9	Número de requisições de serviços	1.106.088	3600	307,25
10	Número de requisições de compras mais de material	197.519	680	290,47
11	Número de registros	50.220	7.870	6,38
12	Número de parcelas	60.006	19.268	3,11
13	Número de alunos	126.673	22.100	5,73
14	Número de solicitações documentos acadêmicos	36.045	23.580	1,53
15	Número de vagas oferecidas	122.006	3.970	30,73
16	Número de atendimentos ao publico	100.600	28.973	3,47
17	Número de alunos atendidos	14.073	4.420	3,18

Para o cálculo dos custos indiretos (setor de apoio), rastreados às atividades do objeto de custo, utilizou-se dos direcionadores de atividades correspondentes a cada atividade e os custos gerados.

Para o Cálculo com pessoal do Curso de Ciências contábeis, que serão distribuídos às atividades desenvolvidas no Departamento do mesmo curso, utilizando como direcionador, o “tempo” gasto para desenvolver cada atividade.

Como já foi mencionado anteriormente, considerou-se para efeito de cálculo, somente as atividades cujos recursos foram consumidos no mês de maio de 2002 pelo objeto de custo.

4.3.3.10 Levantamento do custo do objeto

De acordo com o ABC, para custear o Curso de Ciências Contábeis, fez se necessário o levantamento da qualidade e quantidade de ocorrência dos direcionadores de atividades, que atribuem ao produto o custo de cada atividade, por período, estabelecendo a relação entre as atividades custeadas e o produto.

Em seguida, levantou-se o custo direto do objeto de custo efetuando-se os cálculos do custo com pessoal e demais despesas, distribuindo-os às atividades do curso, utilizando-se do direcionador “tempo”.

Para o cálculo do custo do objeto de custo, os custos da Instituição foram classificados em: custos diretos, alocados diretamente ao centro de custo; custos indiretos (setores apoio), alocados às atividades do Curso de Ciências Contábeis por meio de direcionadores.

Em um segundo momento, após já identificados o consumo dos direcionadores pelo objeto de custo, demonstrados na Tabela 10, efetuou-se o cálculo dos custos a serem atribuídos ao objeto de custo, determinando o valor unitário do direcionador e o custo do produto por atividade, utilizando-se da seguinte fórmula: a) **custo unitário do direcionador** = custo da atividade dividido pelo número total de direcionadores; b) **custo da atividade atribuída ao objeto de custo** = custo unitário do direcionador multiplicado pelo número de direcionadores do objeto de custo.

Tabela 10– Consumo dos direcionadores de custos

Atividades	Total de Direcionador	Direcionador objeto de custo
1) Coordenar os processos organizacional e institucional	26.169	1.228
2) Promover o desenvolvimento socio-econômico da Instituição	567.565	23.758
3) tender aos projetos de planejamento universitário, coordenando e fiscalizando os serviços acadêmicos da Instituição.	22.100	1.169
4) Criar, manter e desenvolver condições organizacionais de provisão e desenvolvimento de recursos humanos.	4.069	59

5) Contribuir para manutenção e inovação das condições de sistema de informação adequada ao desenvolvimento das atividades.	22.100	1.169
6) Prestar serviços de qualidade referentes a comunicação e divulgação da imagem da Instituição	500	12
7) Valorizar as expressões da cultura popular.	38	01
8) Coordenar o planejamento global de estágio e extensão	2.030	10
9) Contribuir para manutenção das condições adequadas ao desenvolvimento das atividades, no que se refere a infra-estrutura física.	3600	5
10) Assegurar o fornecimento de materiais, aos órgãos da Instituição, necessários ao desempenho dos mesmos.	680	24
11) Facilitar o processo decisório no que se refere aos aspectos econômico-financeiros, por meio do controle da execução orçamentária, dos registros contábeis e do acompanhamento da aplicação dos recursos da Instituição.	7.870	112
12) Implementar mecanismos eficientes de controle e acompanhamento da situação financeira da Instituição	19.268	1.086
13) Planejar e coordenar as ações acadêmico-pedagógica	22.100	1.169
14) Efetuar controle de alunos e arquivos da documentação escolar	23.580	1.200
15) Planejar e coordenar os serviços referentes ao concurso vestibular	3.970	150
16) Atender serviços de biblioteca.	28.973	1.301
17) Prestar atendimento e apoio ao estudantes carente financeiramente.	4.420	300

Foram consideradas, para efeito de cálculo, somente as atividades cujos recursos foram consumidos no mês de maio (livro razão contábil, 2002). Fizeram parte os custos diretos do curso e os indiretos gerados nos setores de apoio, cujos serviços foram recebido pelo Curso de Ciências Contábeis. O custo das atividades do Curso de Ciências Contábeis, esta demonstrado na Tabela 11.

Tabela 11 - Custo das atividades do Curso de Ciências Contábeis

Nº	Atividades	Custo da atividade R\$
18	Ministrar aulas	111.022
19	Analisar processos	2.654
20	Coordenar e Administrar atividades didáticas	4.518
21	Emitir guias diversas	324
22	Proceder a avaliação de desempenho dos alunos	10.832
23	Efetuar e corrigir matrículas dos alunos	616
24	Xerocar documentos	516
25	Conferir diários de notas e freqüências	2.948
26	Preparar processos	465
27	Solicitar material	101
28	Encaminhar processos	378
29	Arquivar documentação	2002
Total dos custos		134.576

Na Tabela 12 esta visualizado o custo total das atividades necessárias ao desempenho do respectivo departamento e seus percentuais de participação. Para construção da Tabela 12, utilizou-se os dados demonstrados nas Tabelas 9, 10 e 11, com atividades e respectivos custos e percentuais de participação nos recursos da Instituição, que o Curso de Ciências Contábeis necessitam para se manter. Não foram computados os custos com investimentos, despesas de capital e despesas financeiras.

Tabela 12 - Custo total das atividades e seus respectivos percentuais (Departamento)

Nº	Atividades	Custo da atividade R\$	%
18	- Ministras aulas	111.022	43,57
1	- Coordenar os processos organizacional e institucional	55.923	21,95
3	- Atender aos projetos de planejamento universitário, coordenando e fiscalizando os serviços acadêmicos da Instituição.	15,875	6,23
5	- Contribuir para manutenção e inovação das condições de sistema de informação adequada ao desenvolvimento das atividades.	11.503	4,51
22	- Proceder a avaliação de desempenho dos alunos	10.832	4,25
10	- Assegurar o fornecimento de materiais, aos órgãos da Instituição, necessários ao desempenho dos mesmos.	6.971	2,74
13	- Planejar e coordenar as ações acadêmico-pedagógica	6.698	2,63
15	- Planejar e coordenar os serviços referentes ao concurso vestibular	4.556	1,79
20	- Coordenar e Administrar atividades didáticas	4.518	1,77
16	- Atender serviços de biblioteca.	4.514	1,77
12	- Implementar mecanismos eficientes de controle e acompanhamento da situação financeira da Instituição	3.377	1,33
25	- Conferir Diários de notas e frequências	2.948	1,16
19	- Analisar processos	2.654	1,04
2	- Promover o desenvolvimento socio-econômico da Instituição	1.901	0,75
14	- Efetuar controle de alunos e arquivos da documentação escolar	1.836	0,72
9	- Contribuir para manutenção das condições adequadas ao desenvolvimento das atividades, no que se refere a infra-estrutura física.	1.536	0,60
6	- Prestar serviços de qualidade referentes a comunicação e divulgação da imagem da Instituição	1.429	0,56
4	- Criar, manter e desenvolver condições organizacionais de provisão e desenvolvimento de recursos humanos.	1.235	0,48
7	- Valorizar as expressões da cultura popular.	955	0,37
17	- Prestar atendimento e apoio ao estudantes carente financeiramente.	954	0,37
11	- Facilitar o processo decisório no que se refere aos aspectos econômico-financeiros, por meio do controle da execução orçamentária, dos registros contábeis e do acompanhamento da aplicação dos recursos da Instituição.	715	0,28
23	- Efetuar e corrigir matrículas dos alunos	616	0,24
24	- Xerocar documentos	516	0,20
26	- Preparar processos	465	0,18
28	- Encaminhar processos	378	0,15
21	- Emitir guias diversas	324	0,13
8	- Coordenar o planejamento global de estágio e extensão	278	0,11
29	- Arquivar documentação	202	0,08
27	- Solicitar material	101	0,04
CUSTO TOTAL DAS ATIVIDADES		254.832	100

No que se refere ao cálculo do custo do Curso de Ciências Contábeis, segundo o método ABC, observa-se que ele consome um total de R\$ 254.832, que representa 2,05% dos recursos totais da Instituição, percebendo-se a precisão dos custos comparados com o valor determinado através do método tradicional, onde a despesa total da Instituição é rateada proporcionalmente ao número de alunos matriculado em cada curso, provocando distorção dos resultados. Com o uso do ABC, é possível cada vez mais aproximar-se da realidade,

carregando para o curso somente os custos do setor de apoio cujos serviços forem utilizados para o seu desempenho. Confirma-se, portanto, a argumentação de Martins (2000) de que o ABC procura minimizar as distorções provocadas pelos rateios arbitrários dos custos indiretos.

4.3.3.11 Análise dos resultados

Este item tem como finalidade analisar e interpretar as informações obtidas sobre adoção de um sistema de custeio baseado em atividades.

A análise fundamentou-se nos dados secundários obtidos em documentos da organização e bibliografia disponível, buscando-se estabelecer as relações entre os dados coletados, o objeto da pesquisa e a fundamentação teórica apresentada no capítulo 2.

As atividades expostas na tabela 12 demonstram o custo total (diretos, indiretos) e os respectivos percentuais de participação nos custos totais do curso, em ordem decrescente. Pela leitura, percebe-se que o custo das sete primeiras atividades superam em 85% os custos totais do curso, restando apenas 15% para serem distribuídos às outras vinte e duas atividades. Assim sendo, pode-se entender que as melhorias devem se voltar para essas 07 atividades, pois são as que mais consomem recursos.

A partir da análise minuciosa dos recursos utilizados pelas atividades no mês de maio/2002, concluiu-se que a atividade de ministrar aula é a que mais se destaca, o que se justifica por ser essencial ao funcionamento do curso, consumindo 43,57% dos recursos totais do mesmo.

Outro fator analisado foi a incidência dos direcionadores. Nota-se que o mais comum é o “número de alunos matriculados”. Essa incidência se justifica na medida em que se deseja, através do ABC, encontrar o custo mais preciso do aluno do Curso de Ciências Contábeis, que é de R\$ 218,00. O que se percebeu quando da utilização dos direcionadores foi que, quando usados adequadamente, possibilitarão à Instituição uma maior clareza de seus custos, tornando-os instrumentos norteadores para formas mais seguras de gerenciamento.

A pesquisa indicou ser interessante parametrizar o consumo dos recursos pelas atividades, utilizando-se de algum princípio, como por exemplo, o princípio de custeio por absorção integral, para possibilitar a padronização da forma de alocação desses recursos e propiciar a utilização do método ABC em outros processos. Mas, para isso, tornam-se necessárias, de acordo com Gasparetto (1990), revisões periódicas dos parâmetros estabelecidos, tendo em

vista as ocorrências das alterações na execução das atividades e no consumo dos recursos, alterando os padrões e distorcendo os resultados.

Sugere-se que as informações geradas através do uso do ABC sejam divulgadas para toda a Instituição. Acredita-se que, quanto mais forem divulgadas as informações no âmbito da Instituição, entre todas as pessoas envolvidas, maior será a probabilidade do sucesso da aplicação do projeto, pois várias análises e interpretações possibilitam maior segurança e credibilidade ao processo.

Diante da perspectiva da Instituição, procurou-se demonstrar neste trabalho, por meio de revisão bibliográfica e de pesquisa de campo, quais as vantagens originadas da aplicação do ABC.

A aplicação se deu somente em uma unidade, podendo ser estendida a toda a Instituição, bastando, para tanto, fazer algumas adaptações. O resultado desta pesquisa apontou para as seguintes vantagens:

- a) ser possível, apesar de desenhado para as indústrias, aplicar o ABC nas empresas de serviços, especialmente nas IES. Para estas, saber quanto custa cada curso ou projeto representa arma poderosa nas tomadas de decisões;
- b) proporcionarem-se custos mais reais; o ABC não se dispõe a absorver custos que não agreguem valor às atividades;
- c) o sistema de informações gerenciais existente é favorecido quando da utilização do ABC na gestão de custos;
- d) o uso do ABC possibilita instrumentalizar a Instituição, propiciando à mesma auferir resultados positivos;
- e) as informações geradas pelo uso do ABC, incorporadas às já existentes, distribuídas aos funcionários e responsáveis pelo setor, servirão de instrumento de redução de custos;
- f) possibilitar-se visão global da Instituição e individualizada dos custos de cada produto (cursos, projetos) e processo.

5.4 COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS NA PESQUISA COM ANTERIORES

Ao analisar a Tabela 13, constituída a partir dos dados contábeis, e comparando os resultados obtidos pelo uso do ABC com as informações geradas anteriormente, isto é pela utilização do sistema tradicional de distribuição dos custos na Instituição, percebe-se que o atual procedimento de alocação de custos (sistema tradicional) utilizado pela contabilidade da

Instituição transfere para o curso pesquisado custos que não pertence a ele. Na prática a alocação dos custos é feita utilizando o critério de rateio proporcional ao número de alunos e funcionários, provocando distorções de resultados e conseqüentemente informações incorretas.

Tabela 13 – Comparação de resultados

Comparação resultados: ABC X Sistema tradicional (centro de Custo)		
Itens	ABC – R\$	Sistema tradicional (centro de Custo) R\$
1) Custos diretos	134.576	134.576
1.1 Pessoal e encargos	130.510	130.510
1.2 Material de Consumo	1.550	1.550
1.3 Serviços de terceiros	1.689	1.689
1.4 Outras despesas	827	827
2) Custos indiretos (setor de apoio)	120.256	212.758
Total do Custo	254.832	347.334

Esta divergência pode ser percebida na tabela 13, onde tem-se os valores apurados pelo ABC e pelo sistema tradicional (centro de custos). A diferença de R\$ 92.502 ou 26,63% a menor encontrado pelo uso do ABC evidencia que foram apropriados erroneamente parte dos custos das atividades de apoio, as quais o Curso analisado não necessita para se manter, pois são necessárias a manutenção de outras unidades da Universidade Católica de Goiás.

Pelo uso do ABC, ficam evidenciadas as distorções na fixação dos valores cobrados nas mensalidades de cada curso. Dessa forma, a determinação do valor é arbitrária, pois utiliza-se critério de rateio estabelecendo uma proporcionalidade entre o custo total da Instituição e o número de alunos e funcionários de cada Unidade. Isto significa que há curso com valores subvalorizados e outros supervalorizados.

observa-se que as informações advindas do uso do ABC aproximam da realidade do curso, apresentando custos mais precisos.

5.5 AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA SEGUNDO OS ENTREVISTADOS

Foi feito levantamento, por meio de entrevistas com pessoas chaves do processo de tomada de decisão. Foram entrevistados, Contador, Diretor Financeiro, Diretor de

Arrecadação e Pagamento, Diretor do Departamento de Ciências Contábeis. Também participou desse processo um professor de custo, que não pertence ao grupo de pessoas que tomam decisão, mas que tem conhecimento amplo das vantagens e desvantagens do uso do ABC. Ao todo, foram entrevistadas cinco pessoas

Para preservar a integridade profissional e funcional dos entrevistados dentro da Instituição, achou por bem não identificá-los nominalmente.

Das opiniões colhidas durante este processo, buscou-se a identificação das vantagens e desvantagens da aplicação do ABC na UCG.

Destacam-se que, de acordo com a visão dos entrevistados, ficou evidente a necessidade da Instituição em ter um sistema de custo que seja capaz de determinar quanto custa cada projeto ou programa em relação ao que ele é capaz de gerar como receita, visto que, a análise de custo vêm se tornando, cada vez mais importante na medida em que a prática tradicional de determinar custos já não responde bem na atualidade. Portanto, percebe-se que, para se manterem no mercado as Instituições de Ensino Superior precisam se instrumentalizar, objetivando eliminar custos desnecessários.

Apesar das implicações decorrentes da utilização do ABC na Instituição, como por exemplo, mudanças estrutural e de traços da cultura da mesma.

Por fim, constatou-se no entendimento dos entrevistados, ser o uso do ABC oportuno para Instituição.

5.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando-se os resultados auferidos com a aplicação do ABC, percebe-se que apesar da Instituição utilizar de várias informações por meio da contabilidade, estas não são suficientes quanto ao controle de seus custos para subsidiar o processo de tomada de decisões. Porém, a ausência de um sistema de custeio adequado e tecnicamente eficiente poderá comprometer a eficácia das informações e, conseqüentemente, acarretará decisões incorretas.

Como a aplicação do ABC se deu, durante a pesquisa, em um único setor, observou-se que, pelos resultados obtidos, pode-se estendê-la à Instituição em sua globalidade, bastando, para tanto, que se adapte à realidade de cada um dos setores, gerando expectativas e interesse por parte do diretor do Curso de Ciências Contábeis e dos gestores da Instituição em conhecer e avaliar o comportamento dos custos da respectiva unidade e da Instituição como um todo.

Uma vez que o ABC amplia e detalha o campo da análise em termos de eficiência e precisão, baseando-se na técnica de custos por meio de análise das atividades desenvolvidas por cada setor, permitindo à organização uma visão gerencial de como os recursos estão sendo utilizados; a identificação dos custos irá propiciar à organização uma maior clareza das atividades que mais consomem recursos e que necessitam de ações de melhorias. Pois, as evidências demonstram que a utilização do sistema tradicional apresenta limitações explícitas, carregando para a unidade de custo os custos dos setores os quais não tem relação com o seu desempenho.

Pode-se afirmar, portanto, que o sistema de Custeio Baseado em Atividades contribuirá para a eficiência gerencial na medida em que permitirá à Instituição informações acuradas sobre custos.

Determinadas dificuldades foram registradas quando da aplicação do ABC, destacando-se as seguintes: a) ausência de um instrumento que facilitasse a identificação dos custos indiretos e sua respectiva alocação, em virtude das atividades de apoio auxiliarem o funcionamento de toda a Instituição; b) complexidade dos produtos oferecidos; e c) o fato de a maioria dos custos que compõem o custo total da empresa serem considerados indiretos.

6- CONCLUSÃO

6.1 CONCLUSÕES

Em meio ao ambiente turbulento em que se encontram as Instituições Universitárias, cujas mudanças acontecem numa rapidez assustadora, torna-se evidente a necessidade de um gerenciamento eficaz de seus custos. Para tanto, faz-se necessária a adoção de um sistema de custeio adequado à organização, considerando-se que as instituições possuem dificuldades quando se trata da identificação e da mensuração de seus custos, que representam o maior instrumento para uma gestão financeira eficiente.

Neste contexto, o setor busca novos conceitos gerenciais, visando se instrumentalizar, objetivando atender às exigências do mercado competitivo. Um sistema gerencial de custos eficiente passa a ser um elemento indispensável à geração de informações corretas, subsidiando o processo de tomada de decisão, visto que, na maioria das vezes, os sistemas tradicionais de custos utilizados apresentam resultados incorretos.

A necessidade premente de informações seguras, claras e precisas de seus custos faz com que as empresas de serviços procurem se adaptar às metodologias utilizadas nas indústrias, como é o caso do Custeio Baseado Em Atividades - ABC.

Apesar de a Instituição estudada utilizar-se de algumas informações obtidas por meio da contabilidade, a pesquisa demonstra que essas informações não são suficientes quanto ao controle de custos, para subsidiar o processo de tomada de decisões. A falta de um sistema de custeio adequado pode comprometer a eficácia das informações, acarretando decisões incorretas.

A maior dificuldade encontrada quando da apuração dos custos na Instituição, devido à falta de um instrumento para tal, foi a identificação dos seus custos indiretos e sua alocação, em virtude das atividades de apoio auxiliarem o funcionamento de toda a instituição.

Percebe-se, no cenário onde a concorrência é quem dita a regra do mercado, que o bom desempenho das Instituições Universitárias é conseguido através do controle eficaz de seus custos, levando-as a estarem sempre, e cada vez mais, em harmonia com as inovações tecnológicas, reaprendendo estratégias e controles, com o objetivo de reduzirem custos e se manterem à frente das concorrentes.

Com intuito de buscar instrumentalizar a UCG para suprir as falhas do atual processo de alocação dos custos, este trabalho apresenta o custeio baseado em atividades. O ABC

associado aos procedimentos existentes, propiciará aos gestores maior visão em relação ao custeio de seus produtos.

A pesquisa, fundamentada na revisão bibliográfica e nos dados secundários obtidos em documentos da organização, demonstrou que a utilização do sistema tradicional de custos, pela Instituição, apresenta limitações evidentes, provocando distorções de resultados, podendo ser amenizadas com a adoção do ABC, uma vez que o mesmo possibilita análises mais eficientes e precisas, pois baseia-se na técnica de custos por meio de análise das atividades desenvolvidas por cada setor, permitindo à organização uma visão gerencial de como os recursos estão sendo utilizados, pois a identificação dos custos propicia à organização uma maior clareza das atividades que mais consomem recursos e que necessitam de ações de melhoria.

Com a abordagem teórica, capítulo 2, buscou-se os principais estudos relacionados com apuração e controle de custos. O que se percebe nas teorias estudadas é a constante preocupação em descobrir formas eficazes de as empresas identificar e alocar seus custos de maneira correta.

Com a aplicação do ABC, foi possível identificar sua viabilidade para as Instituições Universitárias, face às contribuições e vantagens advindas de seu uso. Constatou-se que o ABC, quando utilizado adequadamente, constitui-se em poderoso instrumento de apoio gerencial, na medida em que permite a apuração com precisão dos custos da instituição; como foi dito anteriormente, o ABC não se dispõe a absorver custos que não agreguem valor às atividades; propicia informações importantes à gestão da Instituição, por meio da visualização global de suas atividades e custos.

Portanto, conclui-se que é possível, considerando os resultados obtidos por meio a aplicação, confirmar a viabilidade da utilização do ABC, pois o mesmo contribui para a eficiência gerencial na medida em que permite à instituição informações acuradas sobre custos, possibilitando a utilização de estratégias gerenciais mais adequadas, para enfrentamento do mercado concorrente.

Durante a aplicação do ABC, foi possível constatar que a participação dos funcionários foi de suma importância para viabilização desse processo. Dessa foram, pode-se dizer que o sucesso desse projeto depende do envolvimento e comprometimento dos membros da Instituição, a fim de se atingirem os objetivos propostos.

Como a aplicação se deu, durante a pesquisa, em um único setor, pelos resultados obtidos, conclui-se que pode ser estendida à Instituição em sua globalidade, bastando, para tanto, que se adapte à realidade de cada um dos setores.

Pode-se dizer que os objetivos foram atingidos, pois foi possível analisar como as informações geradas pelo ABC podem beneficiar as IES no processo de tomada de decisão, e comparar os resultados obtidos quando de seu uso com os obtidos por meio do sistema anterior, bem como aplicar o ABC em uma IES, apesar de algumas limitações mencionadas no primeiro capítulo, com relação à pesquisa.

Como percepção final desta dissertação, ressalta-se que a importância do ABC ficou evidente quando analisada a dificuldade da Instituição na mensuração de seus custos e na escolha do local apropriado para sua correta alocação, além de possibilitar aos gestores identificarem, com maior rapidez e segurança, as atividades mais custosas para a Instituição e as que influenciam nas decisões a serem tomadas.

Face às contribuições e vantagens do uso do ABC, acredita-se que a implantação desse sistema na Instituição em estudo tenha bastante sucesso, considerando a necessidade de melhores controles inerentes às decisões financeiras para cada setor e para a Instituição como um todo.

6.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

As conclusões da presente pesquisa não tiveram a pretensão de esgotar o assunto abordado. Sugere-se, portanto, que outras pesquisas sejam realizadas, a fim de complementarem os resultados obtidos neste trabalho:

- Avaliar a implantação do ABC em outras unidades da Instituição Universitária, não se limitando a uma única unidade
- Aplicar o ABC em Instituições Universitárias particulares analisando como as informações geradas pelo mesmo, podem ser utilizadas pelo gerenciamento baseado em atividades (ABM)
- Dar continuidade a esta pesquisa, procedendo a análise e aplicação do procedimento proposto, inclusive no que se refere aos procedimentos de melhoria contínua, avaliação e acompanhamento das medidas de melhoria

REFERÊNCIAS

- ARGUIN, Gerard. *Planejamento estratégico no meio universitário. Estudos e debates*. Brasília: Conselho de reitores das universidades brasileiras, 1985. 132p.
- BARBETTA, Pedro Alberto. *Estatística aplicada às ciências sociais*, 2. ed. Florianópolis: UFSC, 1998. 284p
- BERLINER, Callie., e BRIMSON, James. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas*. São Paulo: TA Queiroz editora, 1992. 232p.
- BOISVERT, Hugues. *Contabilidade por atividades*. São Paulo: Atlas, 1999. 216p.
- BORNIA, Antônio Cezar. *Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno*. 1995. 125f., 1995. Tese (Doutorado em engenharia de Produção) Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Florianópolis, 1995.
- BORNIA, Antônio Cezar. *Apostila de custos*. Florianópolis: UFSC, 1997. (não publicado).
- BORNIA, Antônio Cezar. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002. 203p.
- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem do custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996. 229p.
- CARDOSO. I. A avaliação da universidade : concepções e perspectivas. In universidade e sociedade, Brasília, vol. 1 n.1, p.14-28, set. 1991.
- CASSARRO, Antônio Carlos. *Sistema de informação para tomada de decisões*. 3ª ed. São Paulo: Pioneira, 1999. 129p.
- CASTELLI. Armando e GUERREIRO, Reinaldo. *Uma análise crítica do sistema ABC-Activity Based Costing*. Anais da XVII Jornada de Contabilidade, Economia e Administração do CONESUL. Santos, out. 1994.
- CERVO, Amado Luiz e BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários*. São Paulo: McGraw.Hill, 1983. 249p.
- CHING, Hong Yuh. *Gestão baseado em custeio por atividades – ABM – Activity Based Management*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001. 177p.
- COMPTON, Ted R. *Implementing activity-based costing*. The CPA Journal, vol. 66, p.20-27, mar.1996.
- COOPER, Robin e KAPLAN, Robert S. *How cost accounting distorts products cost Management Accounting*, p.20-27, Apr. 1988 a.
- COOPER, Robin e KAPLAN, Robert. S. *Mensure cost right: make the right decisions*. Harvard Business Review, p. 96-103, sept/oct. 1988b.

DALL'AGNOL, Roberto Mauro. *A Contabilidade por atividade como instrumento de gestão universitária – estudo de caso na UNOESC*. 2001. 130f. Dissertação (Mestrado em engenharia de Produção) Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Florianópolis, 2001.

DAVENPORT, Thomas H. *Reengenharia de processos*. Rio de Janeiro: Campus, 1994. 391p.

DOMENICO, Jorge Antonio Di. *Definição de um ambiente data warehouse em uma instituição de ensino superior*. 2001. 137f. Dissertação (mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Florianópolis, 2001.

DUARTE, Reinaldo Boeira. *Procedimentos para implantação da gestão baseada em atividades como instrumento de apoio à Gestão Pública Municipal*. 2002. 142f. Dissertação (mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Florianópolis, 2002.

ERNEST & YOUNG, SOTREC. Auditores independentes S.C. O ciclo da contabilidade de custos, In: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Curso sobre contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1995.

FINGER, A. P. *Gestão de organizações de ensino superior em ambiente de mudanças*. In Simpósio Brasileiro de Política e Administração da Mudança. 1997, Porto Alegre. Anais: Sistema e Instituições: repensando a teoria na prática. Porto Alegre: EDIPURS, 1997, P.277-290.

GASPARETTO, Valdirene. *Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do custeio baseado em atividades*. 1999. 150f. Dissertação (mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Florianópolis, 1999.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3º ed. São Paulo: Atlas, 1991. 159p.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1996. 186p.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999. 206p.

HARRINGTON, H. James. *Aperfeiçoando Processos empresariais*. São Paulo: Makron Books, 1993. 331p.

INEP. *Sinopse estatística da educação superior*.

<http://www.INEP.Gov.br/supeior/censosuperior/sinopse>. (30/10/03 às 14:00 horas).

JOHNSON, H., Thomas. Its time to stop overselling activity-based concepts. Management Accounting, Inglaterra, set. 1992.

JOHNSON, H., Thomas e KAPLAN, Roberts S. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevancia da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993. 237p.

JOHNSON. H. Thomas e KAPLAN, Robert. S. *Relevância da contabilidade de custos*, Rio de Janeiro: Campus, 1996. 242p.

KAPLAN. Robert. S. e COOPER. Robin. *Custo e Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivos*. São Paulo: Futura, 1998. 369p.

KOTLER, Philip e BOX, Karen F.A. *Marketing estratégico para instituições educacionais*. São Paulo: Atlas, 1994. 309p.

LAKATOS, Eva Maria., MARCONI, Molina de Andrade. *Metodologia do trabalho científico*. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 1989. 212p.

LAKATOS, Eva Maria., MARCONI, Molina de Andrade. *Fundamentos de Metodologia Científica* – 3ª ed. – São Paulo: Atlas, 1991. 214p.

LEONE, George S. *Custos: planejamento, implantação e controle*. São Paulo: Atlas, 1997. 512p.

LEITE, D. e BORDAS, M. Avaliação na UFRGS: a qualidade da diferença e a diferenças da qualidade. In *Educación Superior y Sociedad*. Venezuela, CRESALC/UNESCO. Vol.5, n.1/2, p.109-124, 1995.

MARTINS. Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2000. 388p.

MAUAD, Luiz Guilherme Azevedo e PAMPLONA, Edson de Oliveira. *O custeio ABC em empresas de serviços: avaliação dos problemas da implantação em uma empresa de pesquisa* – VIII congresso Brasileiro de Custos. São Leopoldo, outubro, 2001.

MECIMORE, Charles D. e BELL, Alice T. *Are we ready for fourth – generation ABC?* Management Accounting Research. Inglaterra, vol.76, p.22-26, Jan. 1995.

NAKAGAWA. Masayuki. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 1993. 112p.

NAKAGAWA. Masayuki. *ABC - Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994. 95p.

OLIVEIRA, Djalma P. Rebouças. *Sistemas de informações gerenciais*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2001. 285p.

OSTRENGA. Michael R et al. *Guia da Ernst & Young para gestão total de custos*. Rio de Janeiro: Record, 1994. 349p.

PESSOA. Maria Naiula Monteiro. *Gestão das universidades federais brasileiras – um modelo fundamentado no balanced scorecard*. Florianópolis: UFSC, 2000. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção).PPGEP/UFSC, 2000.

PLAYER, S.; MAX JR.,C.A. *A convergência do Software empresarial para o custeio baseado em atividades*. In Player, et al. *lições mundiais da Artur Anderson em ABM*. São Paulo: Futura, 2000. 350p.

PLAYER, et.al. *ABM: lições do campo de batalha*. São Paulo: Makron Books, 1997. 345p.

RICCIO, Edson Luiz, e GOUVEIA. Joaquim José Francisco Aguiar. *Sistema de custos baseados em atividades (ABC) aplicado a bancos*. Anais da XVII Jornada de Contabilidade, Economia e Administração do CONSUL. Santos, out. 1994.

SALVADOR, A . D. *Métodos e técnicas de pesquisa bibliográfica*. 8° ed. Porto Alegre: Sulina, 1980.239p.

SANTOS, Elieber Mateus dos ; KURODA, Ernesto Tiaki e PAMPLONA, Edson de Oliveira. *Proposta de um sistema de custos para uma Instituição de Ensino Superior- caso EFEI*. VIII Congresso Brasileiro de Custos. São Leopoldo, outubro, 2001.

SILVA. Elizabete Ribeiro S. da. *O uso do ABC no gerenciamento de custos: pesquisa-ação em uma agência bancária*. 2000. 167f. Dissertação (mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Florianópolis, 2000.

SILVA JR.Ovidio Felipe Pereira. *Avaliando os sistemas de informações executivas nos processos decisórios das instituições universitárias brasileiras*. 2000. 202f. Dissertação (mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Florianópolis, 2000.

SOUZA, P.N.P. de. *LDB e ensino superior: estrutura e funcionamento*. São Paulo: Pioneira, 1997. 135p.

SOCIEDADE GOIANA DE CULTURA. *Estatuto Regimental.1990* Goiânia: SGC, 1993.

SOCIEDADE GOIANA DE CULTURA. *Demonstrativo de resultado do exercício:2002*. Goiânia: UCG, maio, 2002.

SOCIEDADE GOIANA DE CULTURA. *Livro Razão Contábil: 2002*. Goiânia: UCG, maio, 2002.

TAVARES, Sérgio Marcus Nogueira. *Política de administração financeira nas instituições de ensino*. Piracicaba: COGEIME, 1998.

VECHIA, Rosângela Della. *Aplicação de uma metodologia de gestão e orçamento fundamentada no Custeio Baseado em Atividades em Instituição de Ensino a distância*. 2001. 140f. Dissertação (mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Florianópolis, 2001.

ANEXOS

APÊNDICE

