

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

**“A CONTABILIDADE POR ATIVIDADES COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO
UNIVERSITÁRIA – ESTUDO DE CASO NA UNOESC”**

Roberto Mauro Dall’Agnol

Florianópolis

2001

Roberto Mauro Dall'Agnol

**“A CONTABILIDADE POR ATIVIDADES COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO
UNIVERSITÁRIA – ESTUDO DE CASO NA UNOESC”**

Dissertação submetida à Universidade Federal de
Santa Catarina para a obtenção do grau de Mestre
em Engenharia de Produção.

Orientador:

Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.



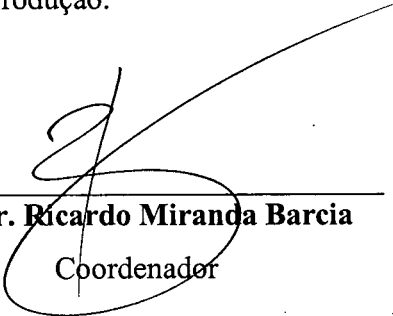
03410398

Florianópolis, março de 2001.

Roberto Mauro Dall'Agnol

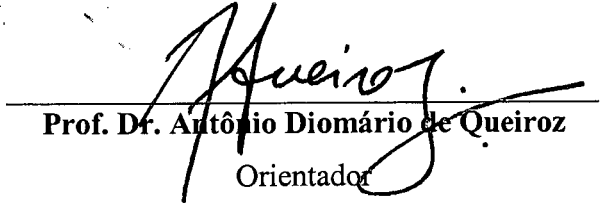
**“A CONTABILIDADE POR ATIVIDADES COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO
UNIVERSITÁRIA – ESTUDO DE CASO NA UNOESC”**

Esta Dissertação foi julgada adequada para a obtenção do grau de Mestre em Engenharia, especialidade Engenharia de Produção, aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção.




Prof. Dr. Ricardo Miranda Barcia
Coordenador


Banca Examinadora:



Prof. Dr. Antônio Diomário de Queiroz
Orientador



Prof.ª Dr.ª Ilse Maria Beuren



Prof. Dr. Luiz Gonzaga de Souza Fonseca

DEDICATÓRIAS

Este trabalho é dedicado aos meus queridos pais, Armando e Dileta, que são parte desta conquista e responsáveis pelos mais valiosos ensinamentos da minha vida; a meu irmão Leandro, pelo amigo que sempre foi, e à Mariela, pelo apoio e companheirismo.

Também a todos aqueles que acreditam em um amanhã melhor e lutam para transformar sonhos em realidade.

AGRADECIMENTOS

Existem coisas na vida que contrariam o princípio matemático da divisão, pois quando são divididas tomam proporções maiores e quanto mais as dividimos maiores elas ficam. Como exemplo, vejo a conquista; quando conquistamos algo de bom, algo buscado com muito empenho e dedicação, podemos dividir a felicidade por sua conquista, estando então diante de um típico caso de multiplicação. Dessa forma, julgo que devemos dividir ao máximo todas nossas conquistas. E, neste caso, não tenho dúvidas. Muitos são aqueles a quem devo agradecer e dividir essa felicidade:

a Deus, por todas as oportunidades;

a minha família, pelas constantes orientações, pelo apoio e ambiente acolhedor que sempre dispus, bem como pela compreensão e auxílio nos momentos mais difíceis;

aos meus amigos pessoais, pela compreensão, amizade e incentivo sempre demonstrados;

aos funcionários e professores da UNOESC – campus de Xanxerê, pela sua prestatividade e coleguismo permanentes.

Agradeço também às pessoas que diretamente me apoiaram na concretização deste curso de mestrado, que são: Prof^a. Ilse Maria Beuren da UFSC e os Pró-Reitores da UNOESC – Campus de Xanxerê: Prof^o Genesio Téó, Prof^a Edi da Silva Rosa e Prof^o Nestor Fernandes da Silva.

Enfim, meu agradecimento e especial reconhecimento ao Prof. Dr. Antônio Diomário de Queiroz, orientador deste trabalho, pela confiança e atenção sempre dispensadas, tendo colaborado constantemente com a melhoria deste trabalho, repassando seus conhecimentos e demonstrando real comprometimento com o avanço desta pesquisa.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS.....	vii
LISTA DE TABELAS.....	viii
RESUMO.....	ix
ABSTRACT.....	x
Capítulo 1.....	01
1.1 – Contextualização.....	01
1.1.1 – A gestão e os sistemas de informação contemporâneos.....	01
1.1.2 – As práticas atuais de gestão universitária.....	06
1.1.3 – A aplicação da contabilidade por atividades como alternativa de apoio para a gestão universitária.....	08
1.2 – Tema e problema de pesquisa.....	11
1.3 – Justificativa.....	12
1.4 – Objetivos.....	14
1.4.1– Objetivo geral.....	14
1.4.2 – Objetivos específicos.....	14
1.5 – Questões gerais.....	15
1.6 – Estrutura do trabalho.....	16
1.7 – Limitações.....	18
Capítulo 2.....	19
2.1 – Concepção da contabilidade por atividades.....	19
2.2 – Principais etapas de implantação da contabilidade por atividades.....	30
2.3 – Modelo de decomposição multiníveis.....	33
2.4 – Vantagens e desvantagens da contabilidade por atividades frente aos métodos tradicionais.....	37
2.5 – As contribuições da contabilidade por atividades para a gestão universitária.....	40

Capítulo 3.....	49
3.1 – O modelo estrutural da UNOESC.....	49
3.2 – Estrutura organizacional da UNOESC.....	55
3.3 – Composição e funções na estrutura organizacional da UNOESC.....	58
3.4 – A atual prática de custeio da UNOESC.....	70
3.4.1 – A forma de apuração dos custos.....	70
3.4.2 – A prática de contabilização dos recursos.....	75
3.5 – Principais causas da ineficácia das práticas atuais.....	85
3.6 – Vantagens e desvantagens das práticas em uso.....	88
 Capítulo 4	 91
4.1– Utilização da contabilidade por atividades: estudo de caso na UNOESC – campus de Xanxerê.....	 91
4.2 – A aplicação da contabilidade por atividades na estrutura atual da UNOESC – campus de Xanxerê.....	 103
4.3 – Considerações finais.....	123
 Capítulo 5.....	 124
5.1 – Conclusões.....	124
5.2 – Recomendações para trabalhos futuros.....	126
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	 128

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	- Relação entre processos, atividades e tarefas.....	23
Figura 2	- Cadeia de valores genérica.....	24
Figura 3	- Demonstração gráfica do fluxo de recursos no ABC.....	28
Figura 4	- Papel do ABC.....	44
Figura 5	- Configuração estrutural da UNOESC.....	57
Figura 6	- Estrutura da UNOESC – Campus de Xanxerê.....	60
Figura 7	- Prática atual de distribuição de recursos na UNOESC.....	73
Figura 8	- Distribuição de recursos na UNOESC – Xanxerê, com ênfase nas atividades de Apoio.....	74
Figura 9	- Fluxo de distribuição dos recursos na UNOESC – campus de Xanxerê.....	84
Figura 10	- Distribuição tradicional dos custos na UNOESC – Xanxerê.....	99
Figura 11	- Realocação dos custos indiretos aos objetos de custos.....	101
Figura 12	- Proposta de readequação da estrutura atual da UNOESC – campus de Xanxerê.....	105
Figura 13	- Distribuição de recursos das atividades de apoio administrativo.....	107
Figura 14	- Distribuição de recursos das atividades de apoio ao ensino.....	108
Figura 15	- Distribuição de recursos das atividades de apoio a pesquisa, extensão e pós-graduação.....	109

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	- Matriz das atividades x direcionadores de custo.....	36
Tabela 2	- Distribuição percentual de recursos do Campus de Xanxerê, por setor, na função Administração, em relação total de recursos do mês de agosto de 2000...	92
Tabela 3	- Distribuição percentual de recursos do Campus de Xanxerê, por setor, na função Ensino, em relação total de recursos do mês de agosto de 2000.....	94
Tabela 4	- Distribuição percentual de recursos do Campus de Xanxerê, por setor, na função Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação, em relação total de recursos do mês de agosto de 2000.....	95
Tabela 5	- Distribuição percentual de recursos do Campus de Xanxerê, por Função, em relação ao total do mês de agosto de 2000.....	97
Tabela 6	- Composição dos principais Direcionadores de Custo.....	112
Tabela 7	- Identificação das atividades dos Setores de Apoio da UNOESC – Xanxerê.....	114
Tabela 8	- Matriz das atividades x direcionadores de custo da UNOESC – Xanxerê.....	116
Tabela 9	- Percentual de recursos totais consumidos por Atividade de cada Objeto de Custo em análise.....	119

RESUMO

Este trabalho discorre sobre a Contabilidade Por Atividades e a possibilidade de sua aplicação numa estrutura universitária, por meio de estudo de caso na Universidade do Oeste de Santa Catarina – Campus de Xanxerê(SC), fazendo a análise das práticas existentes e comparando-as ao custeamento por atividades a fim de identificar as principais vantagens e desvantagens do último para a gestão universitária.

Esta dissertação foi desenvolvida, inicialmente, com base em crítica aos sistemas de informações atualmente em uso nas universidades, da necessidade de modernização das metodologias de controle na análise da contabilidade por atividades como uma alternativa para a melhoria do processo decisório e conseqüentemente da gestão. Posteriormente, houve a exposição sobre o método de custeamento por atividades ou ABC (activity based cost), com a explicação sobre sua concepção, funcionamento e resultados que oferece, essencialmente se comparado a outros métodos ou às práticas tradicionais de custeamento em uso nas universidades. Finalmente, demonstra-se o estudo de caso, da UNOESC, sua estrutura inicial, evolução para a estrutura atual e características das atividades. O término da pesquisa é dado pela aplicação do controle por atividades num curso de graduação e num projeto de pesquisa, comparando-o com as práticas tradicionais.

Enfim, o presente trabalho busca identificar vantagens do uso da contabilidade por atividades para a gestão universitária, como instrumento de apoio, através do fornecimento de relatórios mais consistentes e úteis à tomada de decisões.

ABSTRACT

This work discourses about the Accounting For Activities and the possibility of your application in an university structure, through case study in the University of the West of Santa Catarina - Campus of Xanxerê (SC), making the analysis of the existent practices and comparing them to the cost for activities in order to identify the main advantages and disadvantages of the last for the university management.

This dissertation was developed, initially, with base in critic to the systems of information now in use in the universities, of the need of modernization of the control methodologies in the analysis of the accounting for activities as an alternative for the improvement of the decision process and consequently of the administration. Later, there was the exhibition on the cost method for activities or ABC (activity based cost), with the explanation on your conception, operation and results that he/she offers, essentially if compared the other methods or to the traditional practices of cost in use in the universities. Finally, the case study is demonstrated, of UNOESC, your initial structure, evolution for the current structure and characteristics of the activities. The end of the research is given by the application of the control by activities in a degree course and in a research project, comparing him/it with the traditional practices.

Finally, the present work search to identify advantages of the use of the accounting for activities for the university management, as support instrument, through the supply of more consistent and useful reports to the electric outlet of decisions.

1.1 - CONTEXTUALIZAÇÃO

1.1.1 – A GESTÃO E OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO CONTEMPORÂNEOS

Com o passar dos tempos, muitas foram as fases do desenvolvimento humano e, dentre elas, pode-se relacionar o surgimento do trabalho de forma mais constante, inicialmente com a exploração agropecuária e, posteriormente, com o comércio e a indústria. A passagem dos tempos trouxe novidades e maior aprimoramento tecnológico, aumentando também a oferta de produtos e serviços, despertando o senso da competitividade e da necessidade de gestão mais qualificada.

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

Conforme BEUREN (1998:13),

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

informação, pois é por meio dela que os gestores conseguem identificar tanto as oportunidades quanto as ameaças que o ambiente oferece à empresa”.

Mesmo diante deste novo contexto, percebe-se que a tomada de decisões com base em respostas do ambiente é inerente ao indivíduo humano, que possui um potencial instintivo nato, o qual tende a ser desenvolvido de forma a ajustar esta resposta instintiva e natural, de modo a alcançar patamares de concentração, permitindo que as decisões tomadas sejam mais sábias e com maior possibilidade de acertos. Mesmo assim, o ser humano não eliminou a totalidade de suas características instintivas, agindo muitas vezes com a inocência primitiva em situações específicas.

Tais conceitos podem evidenciar a realidade humana quando esta for tratada individualmente, sem conjunções ou reavaliações de atitudes. Isto, porém, torna-se caótico quando da leitura da adoção de procedimentos similares na gestão de empresas, a ponto de haver trocas singulares de opções entre grandezas totalmente distintas, a esmo e sem o mínimo cálculo individual das vantagens e desvantagens de cada uma.

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

Verifica-se assim, que cada conceito, quando sob a análise no campo decisório, deve possuir amplas avaliações e constar sob aspectos dos mais variados, a fim de que haja a contemplação prévia de todas as possibilidades envolvidas. Este fluxo preserva o postulado ambiental da continuidade, sendo essencial para que a empresa não apenas sobreviva, mas tenha constante adequação às novas perspectivas que a envolvem.

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

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

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

Cabe ainda, o comentário de que muitas vezes os modelos adequados para a organização têm deficiências quanto a sua aplicabilidade, essencialmente no que tange à apropriação mais adequada dos custos, passando pelo direcionamento de cada recurso e sua agregação às atividades responsáveis pela sua geração.

Procurando exprimir uma definição atualizada de sistema de informação contábil, seguem algumas citações:

Para NASH (1984:06,07),

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

Na realidade, a contabilidade e o sistema de informação contábil, surgiu com o objetivo primeiro de prover informações para a gestão, passando por transformações ao longo do tempo, as quais voltaram à mesma essencialmente para atividades fiscais, fugindo do seu foco

principal. Felizmente, tal desvio foi reparado a tempo e hoje é possível vislumbrar a contabilidade e seu sistema de informações como algo indispensável para a gestão.

IUDÍCIBUS (1997:19 e 20) cita:

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

Do exposto, pode-se constatar que o mesmo usa de muita prudência em suas afirmações, pois a razão de ser da contabilidade é a organização. Logo, se tratando de um sistema de contas com o fim maior de coleta, registro e interpretação de dados, logicamente há uma relação direta e inevitável entre contabilidade e gestão, relação esta existente desde seu surgimento.

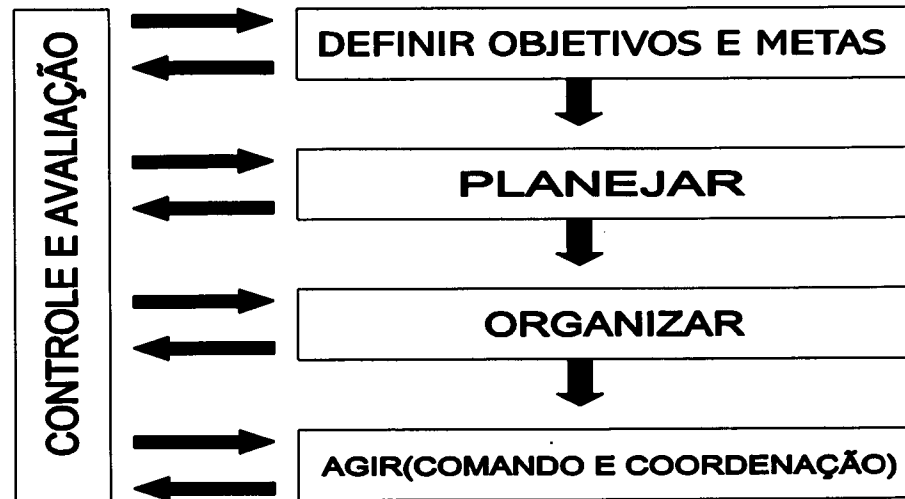
Para WU (1983:12), “(...) um sistema de informação contábil é uma entidade ou um componente, dentro de uma organização, que processa transações financeiras para prover informações para operação, controle e tomada de decisões aos usuários”.

Por certo, o processamento dos dados de uma organização de modo organizado é fator fundamental para o sucesso na tomada de decisões. Logo, entende-se que o sistema de informações contábeis como parte integrante do todo é fundamental para o sucesso da gestão.

Para CASSARO (1995:02), o sistema de informações deve fornecer subsídios para a gestão, acerca deste propósito o autor define seu ponto de vista quanto aos reais objetivos dos sistemas de informação: “(...) prestar informações a nossos responsáveis, diretores, gerentes, supervisores, etc., de modo que eles possam, adequadamente, DECIDIR a favor ou contra a organização, a estruturação da empresa”.

CASSARO (1999:03) expõe o seguinte diagrama:

“....



...”

Para GONÇALVES e DREYFUSS (1995:20) “Os processos organizacionais manipulam informação como matéria-prima. Mudá-los significa mudar as características da informação utilizada”.

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

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

Atualmente o surgimento de softwares de gestão mais autônomos vêm trazendo comodidades para uns e transtornos para outros, pois ao passo que as organizações com maior potencial competitivo desenvolvem estratégias de expansão maximizando lucros e reduzindo custos, outras, menos favorecidas economicamente, encontram dificuldades de manutenção no mercado.

Dificuldades essas, causadas principalmente pela deficiência tecnológica e ausência de processos aprimorados de controle.

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

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

1.1.2 – AS PRÁTICAS ATUAIS DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA

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

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

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

nenhum investimento voltado à qualidade dos serviços e ao aprimoramento de sistemas de informação e gestão.

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

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

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

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

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

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

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

1.1.3 – A APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES COMO ALTERNATIVA DE APOIO PARA A GESTÃO UNIVERSITÁRIA

Para MARION (1997:24),

“Assim, entendemos que o profissional preparado para “fazer” a contabilidade está com os seus dias contados. Principalmente os estudantes que agora estão ingressando em uma faculdade de Ciências contábeis devem ser preparados no sentido de interpretar, entender, analisar os relatórios contábeis, tirar conclusões úteis para assessorar as tomadas de decisões. Não queremos dizer que a escrituração contábil deve ser marginalizada, mas que a ênfase deve concentrar em

outras variáveis acima descritas (interpretar, entender, analisar, tirar conclusões(...))”.

Encontram-se, nas afirmações do autor, argumentos que sem sombra de dúvidas dão respaldo à afirmação de que a contabilidade constitui-se em um sistema de informações voltado à gestão; a evolução para a contabilidade por atividades surge como proposta de renovação dos modelos tradicionais e de junção com as estruturas decisórias nas organizações, aparecendo como uma solução eficaz para a administração dos recursos e processos, pois com o uso da contabilidade por atividades pode-se constatar a existência de mais informações sobre a distribuição dos custos indiretos e, logicamente, obtêm-se relatórios mais detalhados sobre os custos de cada processo dentro da organização.

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

Em função dessa perspectiva, torna-se fundamental a pesquisa da aplicação e uso da contabilidade por atividades como instrumento de apoio à gestão universitária, buscando suprimir as ineficiências das práticas de gestão atuais, onde fica clara a ausência de um sistema de informações que possibilite analisar com clareza os custos de cada processo da organização, o que impede a realização de orçamentos mais corretos.

A importância do estudo proposto justifica-se essencialmente pelo incremento que vislumbra para os modelos de gestão atualmente empregados, melhorando sua aplicação e, por conseguinte, a utilização de recursos institucionais. O referido estudo também encontra respaldo na necessidade de construção de referenciais teóricos mais voltados para uma reestruturação da gestão de recursos em organizações universitárias, contribuindo com subsídios práticos a fim de viabilizar a melhoria dos mecanismos de controle, visualizando cada atividade, em particular, como agregadora de valores nos processos do cotidiano da universidade.

A Contabilidade Por Atividades – CPA é um mecanismo de controle de custos que fornece informações voltadas principalmente para a tomada de decisões relacionadas à melhoria

contínua dos processos de trabalho. Sua aplicação tende a gerar inúmeras contribuições no contexto da gestão universitária, estando diretamente relacionadas com as tendências do mercado.

Entende-se, portanto, que a proposta da contabilidade por atividades vem ao encontro das necessidades contemporâneas de identificação das atividades responsáveis pela prestação de serviços e realização de outras funções também características do meio universitário, viabilizando um melhor controle do orçamento.

A contribuição maior, todavia, é a melhor identificação e direcionamento dos custos de cada atividade, fato imprescindível para a apuração do custo por produto ou serviço e o estabelecimento de prioridades quando da decisão.

Ressalta-se a importância do estudo da aplicação da contabilidade por atividades, pelas contribuições as quais imagina-se que tal método ofereça quando adotado em ambientes universitários, pois o mesmo tem se constituído em importante ferramenta para a gestão e manutenção, no ambiente competitivo contemporâneo, de organizações das mais diversas. Logo se pressupõe que também seja útil em instituições que trabalham com o ensino, a pesquisa e a extensão.

Salienta-se, porém, que embora haja toda uma preocupação no desenvolvimento de novas técnicas de controle e gestão, o estudo de modelos de gestão de recursos em organizações prestadoras de serviços, tais como as universidades, tem sido marginalizado em detrimento de organizações de caráter competitivo mais acirrado, embora, deva-se considerar que o próprio KAPLAN relata que é na prestação de serviços que o custeamento por atividades oferece suas maiores contribuições.

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

de direcionamento de custos foram elaboradas de modo tal que parece possível identificar e aplicar esse método a outras atividades, diferentes da industrial.

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

Com o constante acompanhamento de tendências e dos novos modelos de gestão por parte das organizações, fica clara a necessidade de todas as entidades em manter sua estrutura enxuta, visando permitir adaptações constantes, de acordo com as necessidades do mercado competitivo.

1.2 – TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Verificando-se o método da contabilidade por atividades como importante diferencial de informações para as instituições e considerando-se que o mesmo pode ser utilizado com êxito nas organizações de serviços, de modo a incrementar o ferramental de apoio à decisão, tornando-o mais consistente; propõe-se, como tema deste trabalho, o estudo da aplicação da contabilidade por atividades como instrumento de apoio para a gestão universitária. Desenvolve-se um estudo de caso na Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC - Campus de Xanxerê (SC), a fim de encontrar soluções para o problema da ineficácia das atuais práticas de gestão das universidades, por meio de um sistema de informações que possibilite analisar com clareza os custos de cada processo, viabilizando assim a realização de orçamentos mais adequados à realidade e conseqüentemente a definição de políticas de decisão mais acertadas.

1.3 – JUSTIFICATIVA

Esta proposta de pesquisa tem como base a identificação da possibilidade de aplicação da contabilidade por atividades numa estrutura universitária, sua resposta como ferramenta de gestão e conseqüentemente como instrumento de apoio à decisão.

A medida de resposta do uso da contabilidade por atividades deverá determinar em seu teor se o uso da mesma é objeto de vantagem para a gestão de estruturas de mesmas características do tipo das existentes nas universidades, o porquê e que vantagens oferece em detrimento das práticas atuais de gestão universitária.

Com o desenvolvimento desta pesquisa, são focalizados os resultados oriundos da aplicação de um método que visa auxiliar à gestão universitária, o qual toma como base de informações a contabilidade por atividades, efetuando um comparativo entre situações idênticas e a decisão prevista com e sem o uso do referido sistema de informações.

É fator primordial à pesquisa ora empreendida a viabilização de estudos mais concretos acerca do uso da contabilidade por atividades, como instrumento de apoio à gestão, em organizações as quais não se utilizam de tal método, como é o caso das universidades. Daí, alguns resultados são esperados com o desenvolvimento da pesquisa ora em referência:

- ➔ conhecer as práticas de gestão atualmente aplicadas na Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC;
- ➔ viabilizar o acesso ao conhecimento sobre estratégias de controle por atividades e sua influência na gestão universitária;
- ➔ contribuir para a formação de um modelo de gestão universitária que se utilize da contabilidade por atividades;

→ identificar os resultados de um estudo de caso a ser aplicado na UNOESC – Xanxerê, contemplando o controle por atividades.

A pesquisa abordada neste trabalho visa atingir uma parcela de organizações com grandes particularidades com relação às organizações normalmente estudadas. É uma oportunidade de conceber a estrutura de gestão universitária conforme parâmetros da gestão empresarial, levando em consideração custos e direcionadores de acordo com as inúmeras atividades de produção de conhecimento e prestação de serviços existentes no ensino superior. Logo, a hipótese central do presente trabalho é a de que seja possível e útil a aplicação da contabilidade por atividades em instituições universitárias, melhorando sua gestão.

1.4 – OBJETIVOS

1.4.1 – OBJETIVO GERAL

Aplicação da contabilidade por atividades como instrumento de apoio para a gestão universitária através de estudo de caso na Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC, no campus de Xanxerê.

1.4.2 – OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- analisar a estrutura e as práticas de gestão e custeamento atualmente em uso na UNOESC;
- realizar um estudo de caso na UNOESC – campus de Xanxerê, visando identificar as condições de implementação da contabilidade por atividades na gestão universitária, contemplando o ensino, a pesquisa e a extensão.

1.5 – QUESTÕES GERAIS

Esta pesquisa traz à tona algumas questões onde, em função da existência de poucas obras específicas sobre a aplicação da contabilidade por atividades na gestão universitária e à hipótese central de que a contabilidade por atividades pode ser útil para a melhoria da gestão universitária. Observa-se, no entanto, que é importante o levantamento de algumas questões de pesquisa, mais especificamente no que diz respeito aos resultados esperados em função da aplicação da contabilidade por atividades como sistema de informações, no contexto da gestão universitária:

- a contabilidade por atividades pode ser aplicada sem restrições em organizações que praticam o ensino, a pesquisa e a extensão?
- a abordagem da contabilidade por atividades é positiva quando aplicada às universidades, isto é, proporciona melhorias no sistema de informações e de apoio à gestão?
- o benefício da aplicação do controle por atividades é substancial a ponto de justificar seus custos de implantação?
- é possível identificar diretrizes recomendáveis para a implantação da contabilidade por atividades nas instituições universitárias?
- a aplicação da contabilidade por atividades na UNOESC – Campus Xanxerê, é viável?

1.6 – ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está organizado em quatro capítulos, dispostos conforme a seguinte estruturação:

O **primeiro capítulo** apresenta a introdução, onde há uma descrição geral do trabalho contextualizando o cenário que levou a escolha do tema, a problemática envolvida, bem como os objetivos, a justificativa temática, a hipótese, questões sobre o tema e as principais limitações.

O **segundo capítulo** traz o referencial teórico sobre o tema, descrevendo qual a concepção da contabilidade por atividades, o funcionamento dos fluxos de recursos, as principais etapas de implantação da mesma, exemplificação do modelo de decomposição multiníveis com a descrição dos passos mais importantes de sua aplicação; faz uma crítica sobre as vantagens da contabilidade por atividades frente às práticas tradicionais e cita quais suas principais contribuições para a gestão empresarial, identificando sua utilidade na esfera da gestão universitária. O capítulo é concluído com comentários acerca das utilidades do método de controle por atividades para a gestão universitária.

O **terceiro capítulo** descreve como surgiu a UNOESC, sua estrutura inicial e evolução até a estrutura atualmente existente; analisa suas práticas de gestão (identificando sua concepção inicial e evolução até o momento atual); faz uma exposição crítica das práticas de custeamento utilizadas e tece comentários sobre as vantagens e desvantagens mais evidentes das práticas atuais, elencando os principais motivos que tornam as práticas tradicionais ineficazes, identificando suas limitações e levantando hipóteses de como essas limitações possam ser superadas com o uso da contabilidade por atividades.

O **quarto capítulo** faz um estudo de caso na UNOESC – Campus de Xanxerê. Inicia com a análise da estrutura de toda a instituição, fazendo uma ponte até o sistema de custeio em uso, propõe uma aplicação da contabilidade por atividades para a função ensino e para a função pesquisa, contemplando um curso de graduação e um projeto de pesquisa. Descreve os passos principais da

aplicação do controle por atividades e seus resultados (resistências, dificuldades e sucessos), fazendo um paralelo com a proposta inicial. Finaliza com a exposição geral do modelo estudado e resultados finais obtidos por ocasião de tal estudo de caso.

O **quinto capítulo** trata das conclusões e considerações finais, fazendo um comentário sobre o alcance dos objetivos do trabalho, elenco de pontos fortes e fracos da proposta do caso estudado, respondendo às questões levantadas e elencando sugestões e cuidados necessários para estudos futuros sobre o tema.

1.7 – LIMITAÇÕES

O trabalho desenvolvido encontra algumas limitações, principalmente no estudo de caso, onde basicamente se atém à singularidade dos exemplos, ou seja, foi trabalhada uma aplicação piloto em um curso de graduação e em um projeto de pesquisa. Logo, se tal aplicação for estendida a todo o contexto da universidade, a mesma deverá ser adaptada.

Embora tenha havido comparações entre o método de custeio atual e o custeio por atividades, cabe registrar que não houve conclusões quanto aos custos totais de todos os serviços prestados pela instituição, impossibilitando uma comparação generalizada, sendo esta dirigida apenas a um curso e a um projeto de pesquisa.

Outra limitação que se observa é a cooperação dos recursos humanos envolvidos, onde se entende que suas reações possam diferir quando de uma aplicação completa, se comparada ao estudo ora realizado.

Enfim, numa aplicação abrangendo toda a estrutura será possível também identificar o grau de utilização das informações geradas pela CPA pela gestão da instituição e seus benefícios diante do contexto aplicado, favorecendo conclusões sobre sua formatação e utilização, bem como demonstrando com maior clareza sua eficácia.

2.1 – CONCEPÇÃO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES

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

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

Diante do exposto, que se pode chamar de causas principais, encontra-se também, senão como a principal, a tecnologia e sua grande evolução positiva, proporcionando e causando situações de concorrência não imagináveis há alguns anos, como é o caso do comércio eletrônico.

A mesma tecnologia que possibilitou tal crescimento de negócios e concorrências além fronteiras também trouxe benefícios como a velocidade e melhoria nas transações internas das organizações, bem como em sua própria estrutura, seja de negócios, seja de controle de operações. É exatamente aí que aparecem os controles de custos e as informações gerenciais e de apoio à decisão. Perdem aqueles que não investiram em tecnologia (em todos os aspectos), pois além de perderem espaço para a concorrência, também têm suas dificuldades aumentadas.

A facilidade de implantação de controles frente às novas tecnologias surgidas com a informática certamente trouxe à tona a possibilidade efetiva da realização de controles de custos

mais detalhados. A contabilidade por atividades, com o uso do custeio baseado em atividades e dispondo do ferramental adequado pôde, então, trabalhar de modo a produzir informações realmente eficazes para a gestão das organizações.

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

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

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

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

Percebe-se que BRINSOM (1996:08) concorda com PORTER (1989), citando:

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

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

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

Com a otimização dos sistemas de informações nas organizações e com a aplicação criteriosa do modelo de custeio por atividades, a gestão do “negócio” passa a ser mais favorecida, possibilitando a tomada de decisões de acordo com a situação real da instituição. Tal vantagem foi descrita explicitamente por Porter (1989:40) “Algumas vezes, a infra-estrutura da empresa é encarada apenas como ‘despesa indireta’, mas pode ser uma poderosa fonte de vantagem competitiva”. Vantagem esta buscada por todas as organizações que têm como perspectiva a continuidade.

As universidades encontram-se, até os dias de hoje, em situação parecida àquela vivida há anos atrás, com exceção à peculiaridade da descoberta de muitas tecnologias de informação e da sua disponibilização aos seus integrantes, funcionários, professores e alunos.

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

O uso das novas tecnologias de informação nas atividades intermediárias da universidade, mais especificamente nas atividades de gestão de recursos e apoio administrativo tem ocorrido essencialmente para agilizar os processos e eliminar custos com mão de obra. Percebe-se com clareza que havendo um sistema de informações eficaz torna-se desnecessário grande

investimento novo em tecnologia para implantar controles por atividades, o que por certo disponibilizaria relatórios gerenciais mais corretos e em tempo real, favorecendo a gestão universitária.

O presente trabalho busca contribuir para ampliar a possibilidade do uso da contabilidade por atividades na estrutura universitária e seu emprego na formação de relatórios para a gestão, permitindo uma maior eficácia na tomada de decisões.

A contabilidade por atividades também é citada por HARDMAN (1992:345),

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

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

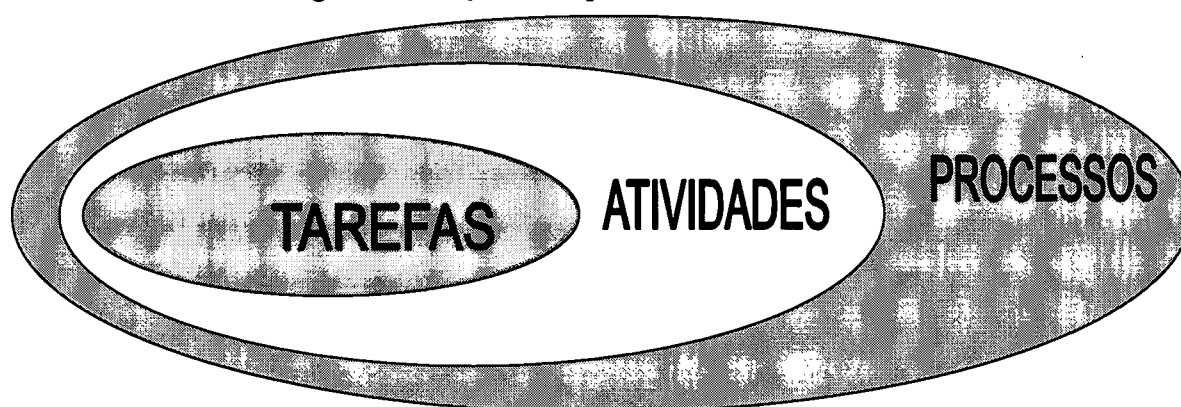
A lógica da Contabilidade Por Atividades está justamente na identificação das atividades e a alocação de recursos às mesmas, sendo que a formação do custo ocorre pela transferência dos recursos das atividades para os objetos de custo, conforme o grau de utilização de cada atividade pelo objeto em produção.

BOISVERT (1999:26) frisa a necessidade de discernimento entre atividade e centro de custeamento: “As atividades são a resposta para a pergunta ‘Por que os custos foram realizados?’ Os centros de custo são a resposta para a pergunta ‘Onde os custos foram realizados?’ ”.

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

Um ponto chave para o entendimento da Contabilidade Por Atividades é o conhecimento dos conceitos sobre cadeia de valor. A cadeia de valor de uma organização é o conjunto dos processos necessários ao funcionamento daquela entidade. Conhecendo os processos envolvidos na empresa é possível decompor tais processos e funções em partes menores denominadas atividades e finalmente em tarefas. Conforme se pode vislumbrar em Boisvert (1999:55) - pela figura 6; os processos são consequência de um conjunto de atividades e estas, por conseguinte, são resultado de conjuntos de tarefas.

Figura 1: Relação entre processos, atividades e tarefas



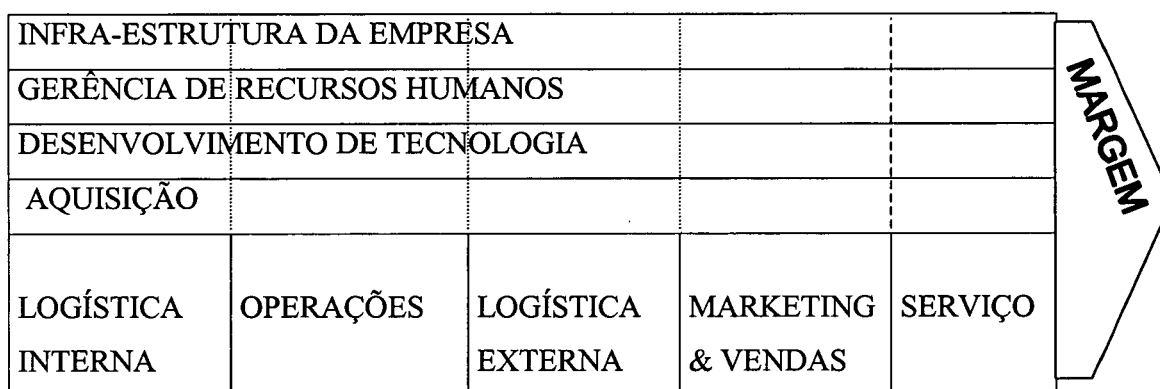
BOISVERT, Hugues. Contabilidade por Atividades, p. 55.

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

Tal afirmação pode ser respaldada pelo princípio que norteia a formação de custos, onde basicamente se procura identificar, em cada custo, se é um custo direto ou indireto. Embora haja a necessidade de tal diferenciação, os custos diretos e indiretos ou as atividades primárias e as atividades de apoio têm uma relação muito próxima umas das outras, formando um elo de contribuição no todo da cadeia de valores. PORTER (1989:44) afirma: “... a cadeia de valores não é uma coleção de atividades independentes, e sim um sistema de atividades interdependentes. As atividades de valor estão relacionadas por meio de elos dentro da cadeia de valores”.

PORTER (1989:33) cita: “A cadeia de valores de uma empresa e o modo como ela executa atividades individuais são um reflexo de sua história, de sua estratégia, de seu método de implementação de sua estratégia, e da economia básica das próprias atividades”. Tal cadeia de valores e respectivas atividades encontram-se relacionadas na figura 5, conforme descrito por PORTER (1989:35):

Figura 2: Cadeia de Valores Genérica:



PORTER, Michael. Vantagem Competitiva, p.35.

Claramente percebe-se que as atividades primárias (distribuídas nas colunas) utilizam-se de uma porção das atividades de apoio (distribuídas nas linhas), conforme é ilustrado pelas linhas pontilhadas. Tal uso é consequência de uma necessidade organizacional em disponibilizar uma estrutura de suporte às atividades ligadas mais diretamente à produção ou prestação de serviços.

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

PORTER (1989:45) cita: “O custo ou desempenho de atividades diretas é melhorado através de muitos esforços em atividades indiretas. Por exemplo, uma programação melhor (uma

atividade indireta) reduz o tempo de viagem da força de vendas ou o tempo do veículo de entrega (atividade direta); ou uma manutenção melhor aprimora as tolerâncias obtidas pelas máquinas”.

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

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

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

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

BOISVERT (1999:61) exemplifica as divisões de uma função conforme a ordem a seguir, no caso utilizando o exemplo das vendas:

<i>Processo</i>	<i>Atividade(s)</i>	<i>Tarefa(s)</i>
Venda	Aprovação das Vendas	<ul style="list-style-type: none"> • Recepção dos pedidos; • Verificação dos pedidos; • Registro da transação.
	Faturamento	<ul style="list-style-type: none"> • Emissão da fatura; • Impressão do resumo mês; • Remessa via correio.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade Por Atividades**, p.61

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

Conforme NAKAGAWA (1944:42),

“Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços, etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos (...) Seria útil também caracterizarmos a atividade, reduzindo-a à sua forma mais simples: processamento de uma transação. Este pode ser descrito em termos de recursos, insumos, produtos e procedimentos”.

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

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

NAKAGAWA (1994:27) cita que:

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

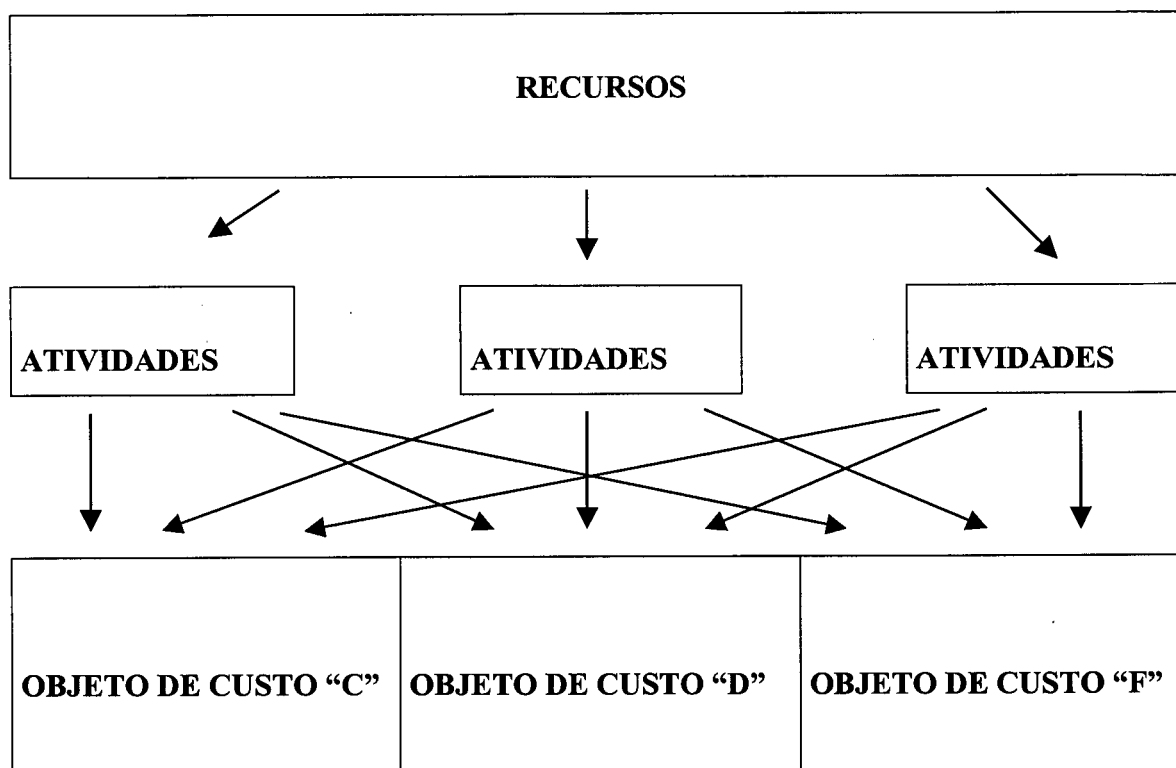
No caso do ABC, não há o que se costuma chamar de rateio e sim uma política de rastreamento, que é realizado nas atividades mais relevantes da empresa e tem como finalidade identificar, classificar e mensurar a maneira como as atividades consomem recursos e, como os produtos consomem as atividades de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

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

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

Para facilitar a compreensão do caminho percorrido pelos recursos desde a distribuição às atividades até a alocação aos objetos de custo, sugere-se a visualização da figura 3.

Figura 3: Demonstração gráfica do Fluxo de Recursos no ABC



Verifica-se com clareza que as atividades recebem os recursos necessários para o funcionamento de sua estrutura e os mesmos são repassados aos bens e serviços (objetos de custo), conforme o grau de utilização daqueles. Ressalta-se ainda que a figura representa uma distribuição de recursos de todas as atividades para todos os objetos de custo, o que não ocorre necessariamente, podendo haver variações onde alguns objetos de custo recebam carga de recursos de determinadas atividades e outros objetos de atividades distintas do primeiro ou com apenas algumas atividades comuns àquele. Isto, fundamentalmente é o que diferencia a contabilidade por atividades dos sistemas tradicionais, onde se encontra a distribuição para todos os objetos de custo, independente do seu uso.

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

MARTINS (1998:103) cita:

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

A identificação dos direcionadores de atividades é diversa, variando de atividade para atividade, onde se encontram três situações distintas. A primeira se dá quando das atividades cuja participação é direta e facilmente identificável aos objetos de custo (matéria-prima, mão-de-obra direta, etc.). A segunda ocorre quando as atividades são intermediárias (de apoio) e com relativa facilidade de identificação aos objetos de custo (gestão de processos, estrutura de manutenção, etc.). A terceira é a mais difícil na identificação dos recursos aos objetos de custo (gestão da organização, atividades de apoio a gestão, etc.) sendo que a sua distribuição normalmente é feita por rateio.

Conforme afirma MARTINS (1998:103): “a grande diferença, o que distingue o ABC do sistema tradicional é a maneira como ele atribui os custos aos produtos. Portanto, o grande desafio, a espinha dorsal, a verdadeira ‘arte’ do ABC está na escolha dos direcionadores de custos”.

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

2.2 – PRINCIPAIS ETAPAS DE IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES

NAKAGAWA (1994:51) registra a necessidade de definir os termos de referência do ABC, para que seu uso seja adequado. Cita como tais termos o **Escopo** “A escolha do escopo define, por exemplo, o grau de envolvimento (tempo) dos gestores de áreas (...) É sempre recomendável que se inicie o uso do ABC, delimitando corretamente seu escopo” - Importante ressaltar que a delimitação do escopo é o que determina qual a intensidade e abrangência desejadas. Os **Objetivos** “é muito importante, para o melhor uso do ABC, analisar se ele atenderá ou não eficazmente aos objetivos de sua implementação. Que necessidades deverão ser satisfeitas pelo ABC?” - É a partir dos objetivos que a implantação determina onde atuar. Os **Produtos do ABC** “após definir o escopo e os objetivos do projeto de implementação do ABC, elabora-se uma relação de Produtos esperados do ABC” – Com a definição dos “produtos”, a empresa registra que informações espera obter ou sobre que itens pretende obter a posição. A **Gestão do projeto** “a composição da equipe de implementação é uma questão que se seguirá à clara definição dos termos de referência” – As funções, tamanho da equipe e envolvimento dos recursos humanos determinará o sucesso ou fracasso do processo de modo geral.

Segundo BOISVERT (1999:82) existem alguns aspectos relevantes a serem considerados na implantação de um modelo de contabilidade por atividades, que são:

- **Estratégia de Implantação:** Onde surgem as questões sobre como iniciar a implantação (se por um projeto piloto ou não. Se por um modelo estratégico ou operacional). Também se levantam questões acerca dos objetivos e necessidades por ocasião da implantação do modelo, bem como sobre quem serão os usuários, qual a finalidade ou uso das informações, qual a frequência necessária de alimentação do sistema, a organização utilizará um único modelo ou mais do que um, que procedimentos serão adotados antes da implantação, quais os recursos humanos devem participar da implantação, como deve ser o relacionamento entre a implantação e as demais iniciativas de melhoria na empresa, que informações são necessárias para a implantação e como deve se parecer um plano de implantação.

- **Escolha de Sistemas Informatizados:** Os itens que devem prevalecer na questão em referência são: o sistema deve ser adquirido ou implementado na organização (sob medida), que necessidades de processamento de informações a empresa possui, quais são as suas necessidades de produção de informações e apresentação de resultados, qual o custo de um sistema de contabilidade por atividades, como escolher o sistema ideal (metodologias, principais concorrentes no setor, resposta às necessidades e características técnicas e funcionais);
- **Resistências à Mudança:** Diz respeito essencialmente ao envolvimento (ou não) dos recursos humanos, onde se considera alguns aspectos mais relevantes, tais como: qual a estratégia mais eficaz para vencer às resistências, como reduzir as resistências, espera-se alguma resistência individual na implantação ou quando dos resultados, a resistência pode vir de departamentos e a empresa fará face às resistências ou não.
- **Fatores de Sucesso ou Insucesso da CPA:** Segundo Steve Player e David Keys os cinco pontos que se destacam como fatores de sucesso e/ou insucesso são: o envolvimento da direção, clareza do mandato, participação do pessoal, financiamento do projeto, formação da equipe do projeto. Segundo BOISVERT (1999:84) o ensino das melhores práticas evidencia que os projetos que tiveram sucesso se caracterizam por um firme envolvimento da direção, um mandato claro, a participação dos gestores e do pessoal na definição das atividades e dos direcionadores das atividades, um orçamento com recursos suficientes não só para a formação da equipe, mas de todo seu pessoal. A resistência humana pode ser eliminada pela maior informação e engajamento no projeto.
- **Transição para a Gestão por Atividades:** Traz à tona preocupações sobre como a informação será utilizada, se haverá interligação de informações da CPA à orçamentação por atividades (como integrar gestão da performance à CPA?), como integrar os indicadores de performance à CPA, quais são os perigos da utilização da CPA (como os gestores avaliam dados não controláveis? A tomada de decisão está baseada exclusivamente em números? Esquecimento de demais instrumentos de decisão?). Enfim, quais são os sinais mais visíveis de problemas com a transição e que devem ser policiados com certa frequência.

- **Custos Inerentes à Implantação da CPA:** Levanta questões sobre quais devem ser os recursos envolvidos no plano interno, se deve haver contratação de pessoal especializado para consultoria, quanto deve-se esperar que seja o desembolso do projeto (por um projeto piloto? pela implantação? Integração com outros sistemas? Formação? Infraestrutura? Desenvolvimento de instrumentos de apoio à decisão?)

Considerando as múltiplas possibilidades e discussões necessárias que antecedem e acompanham a implantação da contabilidade por atividades e a gestão por atividades (conseqüência do uso de instrumentos originados da contabilidade por atividades), ainda assim verifica-se o grande potencial de contribuição da contabilidade por atividades quando implantada com seriedade e observando as reais necessidades e condições da organização em foco.

Este trabalho não tem o intuito de explicitar de forma detalhada todas as etapas da implantação da contabilidade por atividades e sim estabelecer uma linha conceitual sobre a contabilidade por atividades e seus benefícios quando do uso de suas informações voltadas à gestão, bem como pretende dar uma idéia da concepção geral do método de custeamento por atividades, situando sua lógica de funcionamento e trazendo-o à realidade da gestão universitária, identificando fatores positivos e negativos decorrentes do seu uso em tal estrutura.

Fica, assim, clara a necessidade de uma intensa discussão e definição criteriosa das necessidades da organização e dos diversos ângulos de alcance da contabilidade por atividades antes de sua implantação, sendo o primeiro quesito para o sucesso da mesma.

2.3 – MODELO DE DECOMPOSIÇÃO MULTINÍVEIS

A contabilidade por atividades obedece a um procedimento básico de formação dos custos, que é a passagem dos recursos pelas atividades e a posterior distribuição aos objetos de custo através dos direcionadores de custo, que são indicadores de quanto cada objeto se utiliza de cada atividade.

A idéia central é identificar um critério (direcionador) que permita distribuir os custos de cada atividade da organização para cada objeto de custo que fizer uso da mesma. Logo, para cada atividade podem ser identificados um ou mais critérios, porém, deve-se optar por apenas um. Além disso, cabe ressaltar que o mesmo critério pode servir de direcionador para mais do que uma atividade, o que é absolutamente normal, principalmente se considerando que é comum a existência de mesmas características de atribuição de custos ou de uso em atividades distintas.

O modelo de decomposição multiníveis, descrito por BOISVERT (1999), busca facilitar o trabalho de atribuição de recursos aos objetos de custo pela junção de atividades que possuam mesmos critérios ou direcionadores em centros de reagrupamento, logo, a somatória dos recursos atribuídos a todas as atividades que possuam mesmos direcionadores de custo, localizadas no mesmo centro de reagrupamento, é atribuída, em função dos próprios direcionadores, aos objetos de custo respectivos.

Considerando tais relações, pode-se afirmar que ao se definir os direcionadores de custo, automaticamente se estará definindo os centros de reagrupamento, que têm como objetivo maior, além do estratégico, a simplificação da identificação das atividades aos objetos de custos.

O reagrupamento, segundo BOISVERT (1999:57): “leva à gestão por atividades e à reengenharia dos processos de negócios. Permite identificar o custo e os indicadores de performance ligados aos processos, bem como quantificá-los”.

A observância de alguns critérios também é fundamental para a escolha de um direcionador adequado. BOISVERT (1999:75) indica, através de uma listagem, quais os critérios mais importantes a serem observados:

- “→ Mensurabilidade dos fatores e possibilidade de quantificá-los;
- Disponibilidade de dados;
- Custo;
- Ausência de propensão a criar valor;
- Relação com a estratégia;
- Capacidade de influenciar o comportamento;
- Controlabilidade;
- Possibilidade de passar à ação no curto prazo;
- Pragmatismo”.

A escolha de um direcionador de atividade (ou custo) pode ser uma unidade de trabalho, um elemento detonador de atividade (que desencadeia aquela atividade) ou ainda um fator de consumo dos recursos pelas atividades (e conseqüentemente pelos objetos de custo).

De acordo com BOISVERT, deve-se considerar também os chamados, de “direcionadores negativos”, ou seja, aqueles que não criam valor aos olhos dos clientes.

Embora existam, conforme já fora citado, várias possibilidades de determinação de um direcionador de custo, a organização deve estar atenta às suas reais necessidades, ou seja, dentre várias opções, o ideal é buscar aquela que vá ao encontro dos objetivos estratégicos, que essencialmente possa agregar conhecimento acerca de realidades organizacionais e que possibilite retorno a fim de que a empresa possa agir e não apenas levantar custos.

Outro fator relevante é o domínio do conhecimento pelos recursos humanos envolvidos e o envolvimento dos mesmos na implantação do método e desenvolvimento de um modelo adequado às reais necessidades da instituição.

Em suma, existem inúmeros aspectos a serem considerados quando da adoção de direcionadores, mas, sem dúvida, alguns de maior relevância estratégica devem sobrepor-se a outros de natureza puramente técnica e de formação do custo. A proposta em si é a utilização da contabilidade por atividades para o fortalecimento da gestão e, sendo assim, deve ser direcionada para tal.

BOISVERT (1999:77) exemplifica o modelo de decomposição multiníveis da contabilidade por atividades, com um exemplo, reunindo 17 atividades em 05 centros de reagrupamento. A tabela 1 (na seqüência) apresenta uma matriz das atividades e os fatores que são potenciais direcionadores de custos (atividade). Os direcionadores potenciais para cada uma das atividades estão assinalados por um “x”. O direcionador escolhido está indicado por um círculo em torno do “x”.

Tabela 1: Matriz das atividades x direcionadores de custo

ATIVIDADES	DIRECIONADORES DE ATIVIDADE (custo)															
	Certificação do Fornecedor	Pedidos	Recepções	Componentes	Preparação estampagem	Preparação montagem	Lotes	Deslocamentos	Desvios	Modificações	Modelos	Horas-máquina estampagem	Horas-máquina montagem	Horas MO acabamento	Unidades	Complexidade
Gerência de compras		X		⊗												
Recepção	X		X	⊗					X		X					X
Estampagem										X		⊗			X	X
Gerência de estampagem				⊗			X		X	X	X					
Manutenção de estampagem				⊗				X								
Preparação estampagem					X		X		X		⊗					
Montagem													⊗		X	X
Gerência da montagem				⊗			X		X	X	X					X
Manutenção da montagem				⊗				X								
Preparação da montagem						X	X		X		⊗					
Acabamento														⊗	X	X
Gerência do acabamento				⊗			X		X	X	X					X
Manutenção do acabamento				⊗				X								
Pesquisa				⊗					X	X	X					X
Desenvolvimento				⊗					X	X	X					X
Ordens de serviço				⊗					X	X	X					X
Controle de qualidade				⊗					X	X	X					X

BOISVERT, Huges. *Contabilidade por atividades*, p.77.

No exemplo, o número de componentes foi o direcionador preferido em relação aos demais direcionadores pois atende a todos os critérios de escolha propostos. Trata-se de um fator mensurável e quantificável, suas estatísticas são disponíveis, é um fator de custo, pois contribui para

o consumo de recursos de diversas atividades, mas não contribui diretamente a agregar valor aos olhos dos clientes. É controlável e faz parte da estratégia da empresa.

Tecnicamente, o procedimento de identificação dos centros de reagrupamento visa, aproveitando o exemplo da tabela anteriormente citada, identificar quais as atividades que podem pertencer a um mesmo centro e, então, definida a composição do mesmo (conforme evidenciado pelas colunas mais escuras – ver tabela 1), atribuir os custos totais do centro em referência aos objetos de custo específicos.

2.4 – VANTAGENS E DESVANTAGENS DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES FRENTE AOS MÉTODOS TRADICIONAIS

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

Segundo CHING (1997:25),

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

Também observando citações de CHING (1997:26) verifica-se a existência de uma ponderação quanto ao surgimento da filosofia da Qualidade Total e o ABC:

“...com conceitos nunca antes formulados, todos visando atender ao cliente (...) Estas duas ferramentas de gestão têm algo em comum:

ambas almejam a melhoria da competitividade e da lucratividade das empresas; almejam realizar o que as técnicas anteriores não conseguiram! (...) Tanto a Qualidade Total quanto o ABC têm peculiaridades, o que é mais evidente no que se refere às diferenças é que na Qualidade Total o que se preza é a eficiência, a modificação contínua, enquanto que no ABC a espinha dorsal é a eficácia, o questionamento constante e a mudança pela quebra das regras existentes”.

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

Segundo NAKAGAWA (1994:27),

“Alega-se que os ‘rateios’ são as principais causas das distorções nos custos dos produtos, e que estas têm provocado inúmeros erros de decisões. (...) Os críticos do chamado ‘rateio’, amplamente utilizado nas aplicações usuais do VBC, apontam as seguintes razões para as distorções que ocorrem na apuração de custos de produtos e serviços:

- a. assume-se que os custos variam basicamente em função do volume de produção;
- b. os custos indiretos de fabricação (CIF) têm crescido mais do que proporcionalmente em relação aos custos de mão-de-obra direta;
- c. os ‘rateios’ são praticados com grande dose de arbitrariedade pessoal de quem os utiliza, prejudicando a acurácia dos números relacionados com os custos finais dos produtos.

Embora compreensíveis, tais críticas contêm um grau de contundência não justificável, por diversas razões:

- a. para a elaboração de balanços e outros relatórios financeiros, a Contabilidade de de (sic) Custos utiliza-se de um esquema, como já foi mostrado, no qual os CIF são “rateados” aos Departamentos e destes aos produtos, para apurar os custos de produtos e serviços vendidos e dos que serão mantidos em estoque, esquema este que é imposto pela legislação fiscal e societária;
- b. a não ser o mau uso representado pelas arbitrariedades e inconsistências de critérios e procedimentos de quem faz o ‘rateio’,

este é absolutamente necessário em alguns casos, como o mencionado e, ademais, não há nada de errado com o 'rateio' em si, do ponto de vista conceitual;

c. nos casos de uso de informações de custos para fins de decisão e controle, já há muito tempo se utiliza o método de custeio variável (ou direto), segundo o qual não se faz o 'rateio' dos CEF aos departamentos e produtos, a não ser os 'diretamente identificáveis' com os mesmos”.

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

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

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

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

2.5 - AS CONTRIBUIÇÕES DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES PARA A GESTÃO UNIVERSITÁRIA

O problema da falta de parâmetros mais consistentes para a apuração dos custos reais é uma condição que atinge praticamente todas as organizações em atividade no meio econômico atual.

Basicamente, os custos dividem-se em dois grandes grupos: custos diretos – que são facilmente identificáveis aos produtos ou serviços e têm esse nome por estarem diretamente ligados à produção de bens ou à prestação de serviços; e os custos indiretos – os quais não são facilmente identificáveis aos bens produzidos ou serviços. Têm o nome de indiretos justamente pela relação menos próxima que possuem quando relacionados aos bens produzidos ou serviços prestados.

Os custos indiretos encontram-se comumente distribuídos em atividades de apoio necessárias à produção de bens ou à prestação dos serviços, porém, tendo a característica de apoio, tais atividades não são visualizadas no bem produzido ou no serviço prestado e, normalmente, não existem com o objetivo de apoio a um único bem produzido ou serviço prestado, dificultando ainda mais sua compreensão como parte do custo atribuído a cada objeto de custo.

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

É comum observar-se falhas quando da distribuição dos custos indiretos aos objetos de custo. Falhas estas que ocorrem principalmente pela não aplicação de métodos de controle eficazes e que permitam um direcionamento dos custos aos produtos e serviços proporcional ao uso de cada atividade de apoio.

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

Nesse sentido, observa-se que organizações das mais diversas utilizam critérios de rateio, para os custos indiretos, que são aleatórios e, normalmente, se analisados com propriedade, sem lógica de aplicação. A ocorrência mais comum é a divisão dos custos indiretos pela quantidade de objetos de custo produzidos, ou seja, uma divisão de custos proporcional ao volume de produção, mas não necessariamente ao objeto que recebeu tal custo. O objeto em referência pode estar recebendo, então, um custo que não lhe cabe, enquanto que outros objetos de custo estariam sendo privilegiados, recebendo uma parcela menor a que lhes cabe.

O resultado de uma distribuição inadequada de custos pode ser simplesmente caótico, levando a grandes distorções no custo final de cada objeto de custo, prejudicando a organização e o consumidor. O prejuízo para a organização certamente é maior, pois com a adoção de procedimentos de custeio inadequados, a mesma passa a ser conivente com sua própria ineficácia. Pode-se citar que o auge se dá no momento da tomada de decisões, pois com informações distorcidas, o mínimo que se pode esperar são decisões equivocadas.

As várias esferas de decisão, estratégicas ou técnicas, desde preço, prazo e propaganda à decisões sobre produtividade, investimentos operacionais e tecnológicos, bem como estratégias de ação frente ao mercado ficam à mercê de falhas ocorridas no custeamento dos objetos de custo e que por certo acarretam relatórios comprometedores da decisão. Logo, não basta haver uma estrutura de suporte tecnológico eficaz se o domínio conceitual e técnico é precário.

A problemática da adequada distribuição de custos aos objetos, essencialmente no que se refere aos custos indiretos, não é atual. Durante muito tempo foram discutidas e trazidas à tona possibilidades de mensuração de tais custos de uma forma eficiente. O auge do surgimento de novas teorias ocorreu quando da constatação de que os custos diretos, principalmente representados pela mão-de-obra direta, passaram a representar uma parcela cada vez menos significativa diante do

total dos custos, enquanto que os custos indiretos passaram a ter maior participação no montante.

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

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

Segundo QUEIROZ (1992:2),

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

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

QUEIROZ (1992:4) cita com propriedade: “As relações da Universidade tradicional com as empresas se limitavam à busca de oportunidades para os estágios curriculares e à oferta dos seus formandos”.

Fica claro que as relações entre universidade e empresa eram distantes, e sendo assim, parece que não havia o senso de necessidade de complementação de conhecimentos ou utilização de recursos tecnológicos e de gestão parecidos, o que certamente inibiu o avanço das estruturas de gestão universitária.

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

Buscando uma solução mais adequada à situação de acréscimo dos custos indiretos, surgiu o método ABC (Activity Based Costing) ou Custeio Baseado em Atividades, revolucionando conceitos até então pouco questionados.

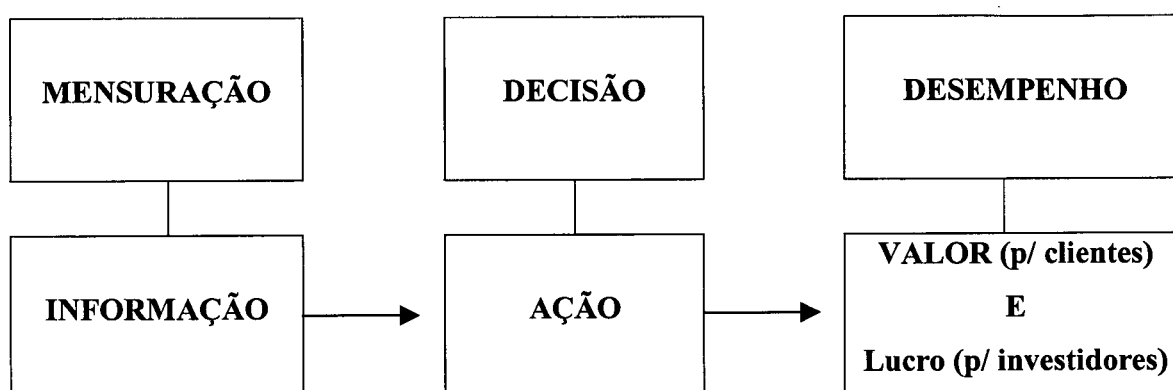
Segundo NAKAGAWA (1994:09),

“Como espinha dorsal da ABM (activity based management), o ABC vem sendo reconhecido como elemento indispensável à implementação como o sucesso da reengenharia de processos, gestão de processo da qualidade total, decisões de investimentos em tecnologias avançadas de produção, avaliação de desempenhos operacionais e econômicos que tornem a empresa de classe mundial (WCM)”.

Na realidade, a base do raciocínio de custeamento é o ABC, sendo que este evolui para o ABM quando utilizado na gestão. Logo, não há ABM sem ABC e a condição de qualidade e capacidade de decisão das organizações, neste caso, fica indiretamente ligada ao ABC e, por consequência, à contabilidade por atividades.

NAKAGAWA (1994:21) cita ainda: “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 demonstrado pela figura 4:

Figura 4: Papel do ABC



NAKAGAWA, Massayuki. ABC – Custeio Baseado em Atividades, p.21

Segundo BOISVERT (1999:12),

“A contabilidade por atividades rompe, por conseguinte, com os modelos tradicionais, segundo os quais todos os recursos envolvidos na produção são consumidos proporcionalmente ao volume produzido. Por essa razão, a contabilidade por atividades é mais apropriada para o cálculo do custo de produção dos serviços, dos projetos específicos e dos programas. Enfim, utilizada **no contexto da contabilidade de gestão moderna** ela evidencia elementos reveladores de lacunas existentes no plano da análise da qualidade e da performance em geral”.

Tais conclusões têm imbuídas importantes informações estratégicas, pois é a partir do conhecimento real dos custos de cada objeto que a organização pode trabalhar melhor suas informações, agindo de modo a se fortalecer diante da concorrência, otimizando resultados e constituindo importantes diferenciais competitivos.

Segundo MARTINS (1998:93),

“Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, em muitas indústrias os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos, comparativamente aos custos diretos (destes, o item mão-de-obra direta é o que mais vem decrescendo) (...) Daí a importância de um tratamento adequado na alocação dos CIF aos produtos, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções”.

A maior busca por soluções encontra-se no estabelecimento de critérios para atribuição de custos indiretos aos produtos, o que é um fato absolutamente normal. O que ainda não se tem muita clareza é quanto a forma de escolha e implantação mais adequadas, considerando as peculiaridades de cada indústria, comércio ou serviço e, principalmente, quanto ao resultado final, suas influências e contribuições para o controle e a gestão.

Segundo JOHNSON & KAPLAN (1996:02): “Ao enfatizarmos as origens das práticas de contabilidade gerencial contemporâneas, torna-se mais fácil compreender que a tentativa de infundir-lhes relevância de decisão e controle não é uma idéia revolucionária. Ela é coerente com as origens dessas práticas, muitos anos atrás”.

Verifica-se assim algumas, dentre inúmeras, afirmações no que se refere à necessidade de controle e quanto aos benefícios do uso da contabilidade por atividades e a importância em conhecer mais a fundo sua aplicação como instrumento de apoio à gestão. Não obstante a isso, é clara a condição da contabilidade por atividades como instrumento nascido para o auxílio à gerência, resgatando a condição natural do surgimento da contabilidade.

As organizações, principalmente as de natureza privada, de modo geral, encontram-se constantemente preocupadas com as novidades no que se refere à intensa variação nos cenários econômicos mundiais e, por conseguinte, têm buscado sua adequação visando ocupar seus espaços em tais cenários globalizados e cada vez mais dinâmicos, inovando tanto no uso de recursos tecnológicos como na profissionalização dos recursos humanos, visando essencialmente a melhoria

do potencial competitivo tanto pela busca de vantagem em custos, qualidade e outras decorrentes da atualização tecnológica, como pela produtividade decorrente do conhecimento técnico e qualidade de vida dos recursos humanos envolvidos.

Diante do contexto atual, da dinâmica dos cenários econômicos mundiais e da relação “além fronteiras” existente em grande parte do mundo, pode-se dizer que todas as organizações precisam estar atualizadas e acompanhando as tendências em seus respectivos setores de atuação para que sobrevivam num futuro próximo.

Segundo MINTZBERG (1995:12),

“Cinco mecanismos de coordenação podem abranger as maneiras fundamentais pelas quais as organizações coordenam suas tarefas, isto é: ajustamento mútuo; supervisão direta; padronização dos processos de trabalho; padronização dos resultados; e, padronização das habilidades dos trabalhadores. Estes devem ser considerados os elementos mais (sic) fundamentais da estrutura, a cola que mantém as organizações unidas”.

Fica evidente a necessidade de coordenação, supervisão e padronização. Isto é decorrência da crescente melhoria nos controles visando a otimização dos resultados com o objetivo maior de sobrevivência no meio, o que não ocorre com tanta normalidade em alguns setores, tais como os ligados à administração pública e/ou organizações com outras peculiaridades e cujo objetivo central não seja o lucro.

Nas estruturas universitárias, nota-se que houve uma espécie de hibernação, não sendo priorizado o aspecto administrativo, ou seja, por diversos motivos, tais estruturas permaneceram, via de regra, inalteradas com o passar do tempo; com pouca carga de inovação no que tange à aplicação de conceitos modernos de gestão, bem como, em grande parte, estagnadas na própria tecnologia, normalmente não se utilizando e em alguns casos sequer conhecendo os recursos desenvolvidos por seus pesquisadores e pregados em seus bancos escolares.

A desatenção com as mudanças estratégicas no cenário econômico, aliada a baixa capacidade de investimentos em melhorias dos recursos tecnológicos voltados ao aprimoramento da gestão universitária, mantiveram tais estruturas funcionando com o uso de técnicas desatualizadas e menos aconselháveis diante da velocidade competitiva e do constante surgimento de novas tecnologias.

BOISVERT, no seu livro **L'Université à Réinventer** (A Universidade A Reinventar), de 1997, expõe aspectos importantes sobre as estruturas universitárias, utilizando como exemplo a Rede Universitária do Quebec, no Canadá, faz relações consistentes essencialmente entre as relações financeiras pertinentes à gestão universitária, comentando sobre a “Gestão e a Decrescência Orçamentária”, onde relaciona a constante redução dos recursos públicos frente às necessidades das universidades e as conseqüências de tais reduções. Boisvert não para por aí. Relata também o crescimento contínuo dos cargos administrativos e burocráticos de modo geral e a redução dos quadros de docentes ligados diretamente ao ensino e à pesquisa, encarecendo a estrutura das instituições e reduzindo seu potencial de atividade.

A contabilidade, como centro de informações, permaneceu durante longo período tendo sua atuação nas universidades restrita a procedimentos legais e fiscais, não contribuindo diretamente para a melhoria dos controles e nem para eficácia da gestão universitária. Com o despertar da administração universitária para o uso de políticas de gestão modernas e a sua necessidade de implantação e controle para a melhoria contínua da eficácia nos processos, a contabilidade “ressurge”, agora como um instrumento prático de coleta, registro e interpretação de dados (sua real função). Ocorre, porém, que a concepção tradicional da contabilidade não atende ao perfil atualizado das necessidades de controle existentes nas instituições universitárias.

No caso do exemplo do Canadá pesquisado por BOISVERT (1997:15) traduzimos:

“(...) 28% dos recursos consumidos servem a transmissão de conhecimento, ao desenvolvimento pedagógico e a pesquisa, e 72% dos recursos consumidos servem as diversas atividades de apoio e de administração (sem levar em conta as funções auxiliares). Se levarmos em consideração, nós obteremos um rateio de 25% / 75%. Nós chegaremos a este resultado notadamente postulando que os salários

de direção e de gerência são os custos de apoio, que os custos de pessoal de escritório no serviço de ensino são igualmente os custos de apoio, e que as despesas de deslocamento e de representação não são de custos de transmissão de conhecimento, nem de desenvolvimento pedagógico e de pesquisa”.

Conhecendo-se a lógica de funcionamento da contabilidade por atividades e aliando a relevante existência de custos indiretos nas estruturas universitárias, conforme demonstrado no caso exemplo do Canadá e perceptível também em nosso meio, surge a hipótese de que o controle por atividades pode contribuir para a melhoria da gestão universitária, pois o mesmo foi concebido com o propósito maior de controlar os custos indiretos, sendo amplamente defendido por inúmeros estudiosos da área, dentre eles o próprio BOISVERT.

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

A contabilidade por atividades e sua contribuição para a gestão universitária, objeto deste trabalho, tem por objetivo a identificação dos recursos institucionais às atividades (primárias e de apoio) e posteriormente aos objetos de custo de forma proporcional ao uso das atividades, como já foi descrito anteriormente.

Tal idéia de contabilidade desenvolveu-se e tem sido aplicada com a perspectiva de um controle e gestão de recursos mais aprimorado nas organizações. Ocorre que o custeamento e a gestão por atividades, como outras técnicas de controle e gestão, estão chegando às universidades depois de sua implementação nas demais organizações, o que requer adaptações e estudos acerca da possibilidade real de sua implantação em tais estruturas e os possíveis resultados de tais aplicações.

Partindo da premissa de que as universidades tem percentuais relevantes de custos indiretos, cujo controle se faz necessário para a melhoria da gestão e que a contabilidade por atividades é o método mais adequado para a realização de tal controle, foi realizado um estudo de caso na Universidade do Oeste de Santa Catarina, no Campus de Xanxerê, constante nos capítulos três e quatro.

3.1 – O MODELO ESTRUTURAL DA UNOESC

A Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC, tem uma estrutura organizacional peculiar, a qual surgiu principalmente pela sua característica única de Universidade Multicampi, pois a mesma teve origem em cinco fundações educacionais sediadas em municípios sede de microrregiões do oeste e meio oeste catarinense (Videira, Joaçaba, Xanxerê, Chapecó e São Miguel do Oeste), sendo que já havia uma estrutura administrativa e pedagógica montada para o funcionamento das respectivas fundações de ensino em cada município sede de microrregião.

Segundo o PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DA UNOESC (2000:13):

“A Universidade do Oeste de Santa Catarina apresenta uma textura histórica dinâmica em função de sua origem; de suas raízes. Esse dinamismo é o resultado da união das fundações que juntaram forças em prol de sua constituição.

Desse modo, desde o final da década de 60 e início da década de 70, na região oeste de Santa Catarina, o ensino superior vinha sendo ministrado por intermédio de fundações de ensino, oriundas das associações de municípios e ocorrendo de forma isolada e sem articulação. Havia, conseqüentemente, uma competitividade entre as fundações, vez que repetiam os mesmos cursos, escolhidos pelo critério do seu baixo custo operacional e em regime noturno, sem que nenhuma filosofia educacional ou metodologia de ensino as unisse no enfrentamento de seus problemas.

O cenário da época é retratado no Planejamento Estratégico da UNOESC 1999/2000:

‘Encontrava-se nessa situação de isolamento, em todo grande oeste, nada menos que cinco fundações educacionais que, há mais de vinte anos, dividiram entre si a região em cinco áreas de abrangência e influência: a FEARP (Fundação Educacional do Alto Vale do Rio do Peixe), com sede em Caçador; a FEMARP (Fundação Educacional e Empresarial do Alto Vale do Rio do Peixe), com sede em Videira; a FUOC (Fundação Universitária do Oeste Catarinense), com sede em

Joaçaba; a FEAUC (Fundação Educacional do Alto Uruguai Catarinense), com sede em Concórdia; a FUNDESTE (Fundação de Ensino do Desenvolvimento do Oeste), com sede em Chapecó. Desde meados dos anos 80; alguns cursos desta última eram também oferecidos, em sistema híbrido de cursos fora da sede, pela FUNESC (Fundação de Ensino do Extremo Oeste Catarinense), com sede em São Miguel do Oeste e pela FEMAI (Fundação de Ensino dos Municípios do Alto Irani), com sede em Xanxerê.

Ainda na década de 80, no meio oeste catarinense, mais precisamente no Vale do Rio do Peixe, a FEARP, a FEMARP, a FUOC e a FEAUC iniciaram um processo de unificação, sob a forma de federação, dando origem à FEMOC (Federação das Escolas do Meio Oeste Catarinense), mais tarde transformada em projeto de universidade multicampi.

Disputas internas pela hegemonia na condução do processo e pela localização geográfica da sede dessa projetada universidade levaram o projeto a sofrer algumas alterações, especialmente quanto à composição das instituições isoladas que participariam do mesmo. Enquanto a FEARP de Caçador agregava-se com as fundações congêneres de Curitiba, Concórdia, Canoinhas e Mafra, dando origem ao projeto da Universidade do Contestado-UNC, a FUOC de Joaçaba, a FUNDESTE de Chapecó, a FEMARP de Videira e, mais tarde, a FUNESC de São Miguel do Oeste e a FEMAI de Xanxerê, integravam-se no projeto da Universidade do Oeste de Santa Catarina-UNOESC'.

Assim, após muitas discussões sobre o assunto, em 1990 foi promovido em Chapecó, um encontro com representantes da FUNDESTE, FUOC e FEMARP. Naquela ocasião, surgiu a possibilidade de agregar a FUNDESTE na criação de uma universidade regional. Como decorrência, representantes de Xanxerê, São Miguel do Oeste e Chapecó reuniram-se para a efetivação de uma consulta sobre a proposta, a qual foi aceita e expressa num documento, assinado por representantes das instituições envolvidas.

Desse modo, com o intuito de concretizar a fusão, em junho de 1990 realizou-se uma reunião de representantes da FUNDESTE, FUOC e FEMARP. Na mesma ocasião, ficou estabelecido que a FUOC se transformaria em instituição jurídica. As demais agregariam-se a ela por comodato. A sede administrativa seria em Chapecó. Assim, Chapecó, Joaçaba e Videira configurariam-se como "campi" e São Miguel e Xanxerê seriam 'campi' aproximados.

Indubitavelmente, a estrutura multicampi apresentada configurou-se como modelo inédito em âmbito nacional devido as suas características próprias.

A UNOESC obteve autorização para funcionamento através do Parecer nº 587/91/CFE. O credenciamento foi concedido através do parecer nº 263/95/CEE, de 20 de dezembro de 1995, homologado pelo Decreto Presidencial de 14 de agosto de 1996. Como mantenedora, apresenta a Fundação Educacional Unificada do Oeste de Santa Catarina.

Atualmente, a UNOESC também desenvolve suas atividades de Ensino, Pesquisa e de Extensão fora de sede, em Capinzal, Fraiburgo, Campos Novos, Itapiranga, Maravilha, São Lourenço do Oeste, São Carlos, Xaxim, Luzerna, , Pinhalzinho, Dionísio Cerqueira, Palmitos, São Domingos, Abelardo Luz, Iomerê e Arroio Trinta.

Enfim, amparada pelo seu caráter histórico-organizacional, a UNOESC apresenta-se como uma instituição:

- Pública, na sua origem:
'Considerados os atos instituidores baixados pelo poder executivo dos municípios sedes das fundações isoladas de educação que a precederam e lhe deram origem, assim como o caráter público do processo de unificação destas em Fundação Educacional Unificada do Oeste de Santa Catarina, como mantenedora da UNOESC'.
- De direito privado, mas comunitária:
'Considerando sua forma jurídico-operacional e a função compartilhadamente social que desempenha'.
- Regional e descentralizada em multicampi:
'Considerada sua abrangência de atuação e sua organização estrutural em vários campi, com relativa autonomia nas principais cidades da região'.
- Comprometida com o processo de desenvolvimento regional:
'Considerada sua abertura de acesso local ao ensino superior, seu atendimento às necessidades sociais através da pesquisa e da extensão, como suporte científico para o enfrentamento dos problemas inerentes à problemática das transformações histórico-sociais do oeste catarinense'.

Por fim, a UNOESC, exercendo a sua autonomia universitária, cumpre com a sua missão, que consiste em gerar e difundir o conhecimento científico, artístico-cultural e tecnológico, mediante o ensino, a

pesquisa e a extensão, nas diferentes áreas do saber, com o objetivo de promover a cidadania, o desenvolvimento humano e cultural sustentável, em âmbito regional, estadual, nacional e internacional.

Em Xanxerê e região, o ensino superior passou por vários momentos na sua trajetória, que, marcada pelo ensino superior isolado, enfrentava: 'por um lado, as tensões inerentes às relações existentes entre as IES e as estruturas de poder da região e, por outro lado, a contradição entre a nova dinâmica decorrente da prática pedagógica e social do ensino superior pré-existente e a camisa de força imposta pelo modelo burocrático oficial da estrutura universitária'.

Nesse contexto, em 28 de janeiro de 1986 foi realizada a Assembléia Geral com representantes dos municípios que compõem a Micro-Região da Associação dos Municípios do Alto Irani - AMAI que constituiu a Fundação Educacional dos Municípios do Alto Irani - FEMAI e aprovou seu Estatuto.

A criação da FEMAI se deu através da Lei Municipal de Xanxerê nº 1.499/96, de 27 de novembro de 1986. No seu Estatuto, alterado em 4 de maio de 1995, tem-se que:

'A Fundação Educacional dos Municípios do Alto Irani, designada pela sigla FEMAI, constituída em Assembléia Geral de 28 de janeiro de 1986, é registrada no cartório de Títulos e Documentos da Comarca de Xanxerê em 05 de maio de 1986, como entidade jurídica de Direito Privado, Filantrópica e sem fins lucrativos, com prazo de duração indeterminado, com sede e foro na cidade de Xanxerê – SC'.

Ainda, do artigo 4º do Estatuto, transcreve-se que a FEMAI 'é constituída para criar, comunicar e difundir valores culturais e conhecimentos científicos e se destina a promover a educação, a formação científica e o desenvolvimento tecnológico a serviço do País, do Estado e da região, em qualquer grau de ensino'.

Para a instalação dos dois primeiros cursos de graduação a FEMAI celebrou convênio com a Fundação de Ensino do Desenvolvimento do Oeste - FUNDESTE, com sede em Chapecó que, mediante autorização do Conselho Estadual de Educação, passou a oferecer os cursos de Ciências Contábeis (1987) e de Pedagogia (1990), como cursos fora da sede; os quais permaneceram como única oferta de ensino até o ano de 1996; sendo que de 1996 à 2000 foram criados mais oito cursos de graduação no campus de Xanxerê.

Quando através do Decreto Presidencial de 14 de agosto de 1996 a Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC foi credenciada;

Xanxerê passou para condição de ‘Campus’, restando a comprovação dos requisitos estatutários junto aos órgãos internos da Universidade que ocorreu em junho de 1999, através da Resolução n°28/CONSUN/99”.

Como inicialmente eram considerados campi apenas Chapecó, Videira e Joaçaba (os demais – Xanxerê e São Miguel D’Oeste – tinham denominação de campi aproximados), havia diferenças na representatividade frente aos diversos conselhos da universidade, entre os campi e os campi aproximados. A partir do momento em que Xanxerê passou a ser considerado como Campus, tal status conferiu ao mesmo prerrogativas iguais aos demais Campi, aumentando assim sua representatividade diante dos conselhos da universidade e conseqüentemente sua liberdade de ação, sem mencionar a alteração possível na estrutura dirigente do campus, antes composta por um Diretor Geral e uma Diretora Acadêmica, passando a ser composta por três Pró-Reitores, representando todos os segmentos da instituição, contemplando assim, também a pesquisa e a extensão. A primeira encontra-se em fase inicial de atividades, atualmente mais voltada à iniciação científica, ampliada aos trabalhos de monografia e dissertação existentes por ocasião dos cursos de Pós-Graduação em andamento.

Com a criação da Universidade, o que se fez foi organizar a estrutura como um todo, sendo criada sua sede jurídica (em Joaçaba) e sua sede administrativa – Reitoria (em Chapecó).

Visando principalmente estabelecer uma sintonia entre todos os campi, a estrutura existente sofreu alterações de ordem administrativa, passando a ter uma única ordem hierárquica e composição nos campi, sendo, porém, descentralizada; ou seja, embora tenha surgido a figura do Reitor e toda uma estrutura de suporte à Reitoria, os campi continuaram contando com liberdade (autonomia) administrativa e acadêmica. Assim, a responsabilidade maior pelo andamento das atividades dos campi continuou a cargo dos até então “Diretores”, sendo que pela nova concepção passaram a chamar-se de Pró-Reitores.

Cada campus passou a ter em sua estrutura de responsabilidade a figura de três Pró-Reitorias; assumindo uma função específica clara na instituição:

1) Pró-Reitoria de Administração – responsável pela gestão do campus, essencialmente no que tange aos recursos econômico-financeiros, humanos, patrimoniais e de natureza gerencial como um todo;

2) Pró-Reitoria de Ensino – responsável por toda atividade acadêmica referente ao ensino de graduação, seqüencial e básico; e,

3) Pró-Reitoria de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação – responsável pela atividade de pesquisa desenvolvida no campus, projetos e cursos de extensão, bem como a gestão de toda atividade de ensino de Pós-Graduação existente na alçada do campus.

Cabe ainda relatar que, embora haja autonomia por parte de cada campus, pressupõe-se haver uma consciência interna uniforme, no sentido de que as atividades e procedimentos são realizados e tomados de forma padronizada. No caso da contabilidade, existe um mesmo plano de contas padrão e adoção de mesmos critérios para todas as unidades, sendo que as variações ou contabilizações específicas de cada campi são classificadas neste plano.

A Universidade do Oeste de Santa Catarina não foge à regra da maioria das universidades do Estado. Tem, em sua estrutura peculiar, as mesmas características de disposição de recursos e informações gerenciais comuns às demais. Isto é, com foco pouco centrado nos custos indiretos e sem um sistema de gestão mais aprimorado.

3.2 – ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA UNOESC

Segundo MACHADO e SILVEIRA (1998:117):

“Em seu Projeto de Universidade (1991), a UNOESC foi definida como uma organização burocrática complexa, tendo em vista a diversidade de funções e objetivos, a variedade de tarefas e a alta qualificação de seus profissionais. Assim, tanto no Projeto de Universidade, quanto no Processo de Reconhecimento da UNOESC (1995), a sua estrutura foi apresentada segundo o seguinte modelo organizacional:

- Instituição multicampi;
- Caráter comunitário baseado nas decisões dos colegiados, onde há participação da comunidade acadêmica nas deliberações.
- Estruturação orgânica do tipo matricial, cujas ações são desenvolvidas em forma de projetos, sob a coordenação dos departamentos.
- Unidade de direção, garantida pelo processo de planejamento e administração estratégicos.
- Princípio da integração e intercomplementaridade das funções de ensino, pesquisa e extensão com a dinâmica comunitária.
- Estruturação burocrática calcada na racionalidade, onde a eficácia e o profissionalismo dão a postura norteadora das ações administrativas.
- Democratização da estrutura de poder, com o fluxo de comunicação, ação, liberdade e autoridade no sentido bilateral, respeitando ao princípio básico da hierarquia”.

Como se pode observar, a UNOESC possui características peculiares, inclusive se comparada a outras instituições universitárias.

Basicamente, no que se refere a sua estrutura, conforme se pode visualizar na figura 8, a UNOESC tem, em cada campus, plena autonomia econômico-financeira e relativa autonomia de

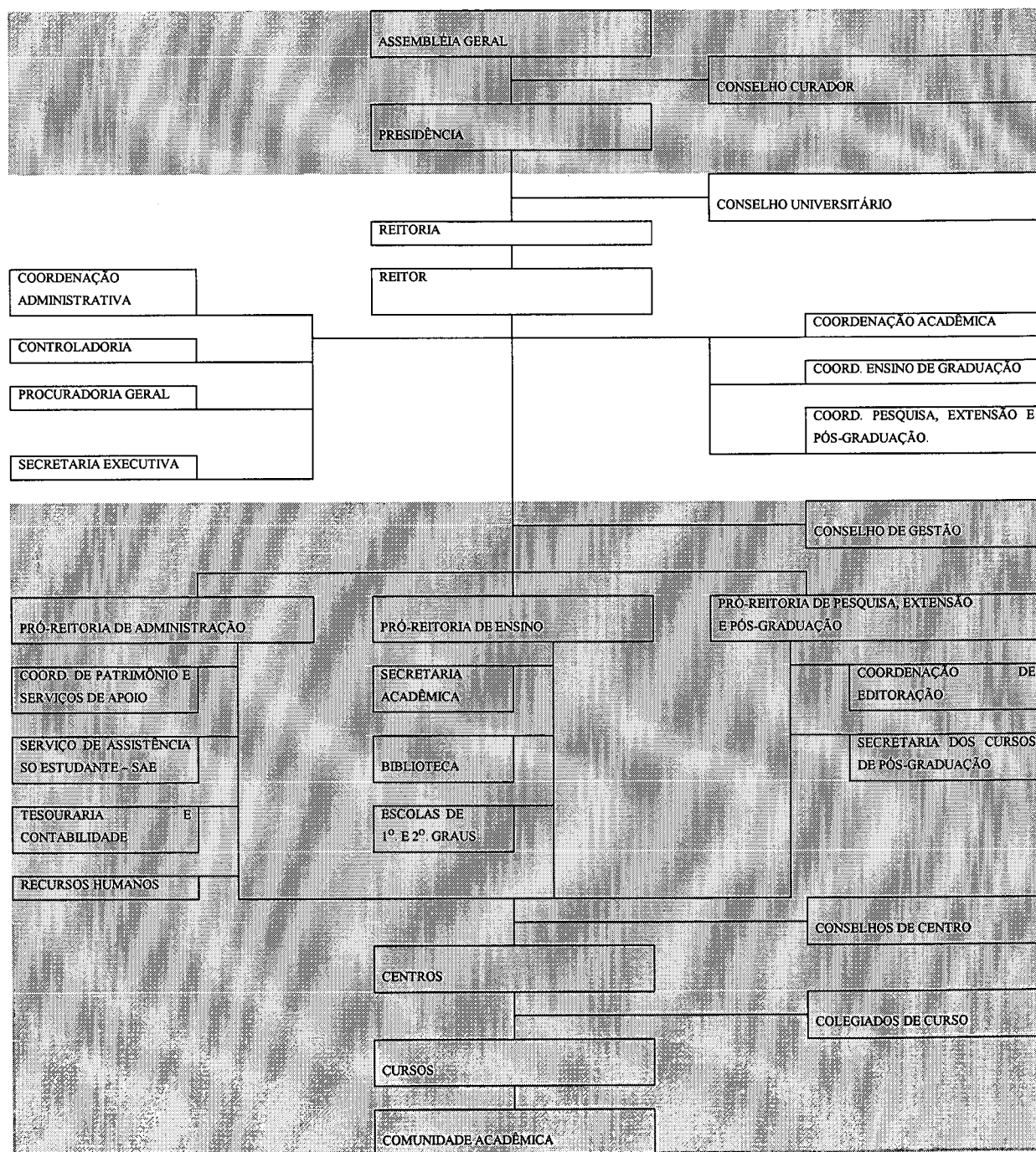
gestão. Sendo que no caso da última, existem poucas restrições, as quais ficam por conta de decisões da Reitoria e de órgãos colegiados hierarquicamente superiores aos conselhos de gestão (órgão deliberativo máximo de um campus).

Com vistas a facilitar o entendimento da estrutura, pode-se dizer que todos os aspectos acadêmicos, regimentais e estatutários da UNOESC têm como alçada decisória órgãos colegiados, compostos por representantes de cada campus e de indivíduos da comunidade, que normalmente representam instituições de classe e poderes constituídos.

No que se refere à gestão de recursos, embora sejam seguidas diretrizes gerais na instituição, cada campus tem autonomia de decisão quanto a seu orçamento e políticas de investimento; sendo que decisões de cunho mais importante e alienações devem ter a homologação do conselho de gestão.

Há, também, um compromisso de todos os campi, com o custeio das despesas da Reitoria. O repasse de recursos é feito com base em orçamento proposto anualmente pela Reitoria e a parte que cabe a cada campus é calculada proporcionalmente ao número de alunos matriculados.

Figura 5 – Configuração estrutural da UNOESC:



Uma breve avaliação da estrutura de funcionamento da UNOESC é suficiente para que se possa perceber o quanto a mesma é burocrática.

Observando, de forma mais cuidadosa, percebe-se que dentro da estrutura geral existem estruturas menores nos campi, constituindo-se basicamente em atividades de apoio.

Ao citar atividades de apoio, procura-se esclarecer que se tratam de atividades necessárias para o funcionamento da Universidade, porém, não se constituem em atividades diretamente voltadas ao seu objetivo fim.

3.3 – COMPOSIÇÃO E FUNÇÕES NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA UNOESC

Considerando a exposição da estrutura geral da UNOESC, é importante salientar que existem particularidades nas estruturas de cada campus; havendo um ou mais setores diferentes, porém, com mesmos objetivos, ou seja, para realizar as mesmas atividades.

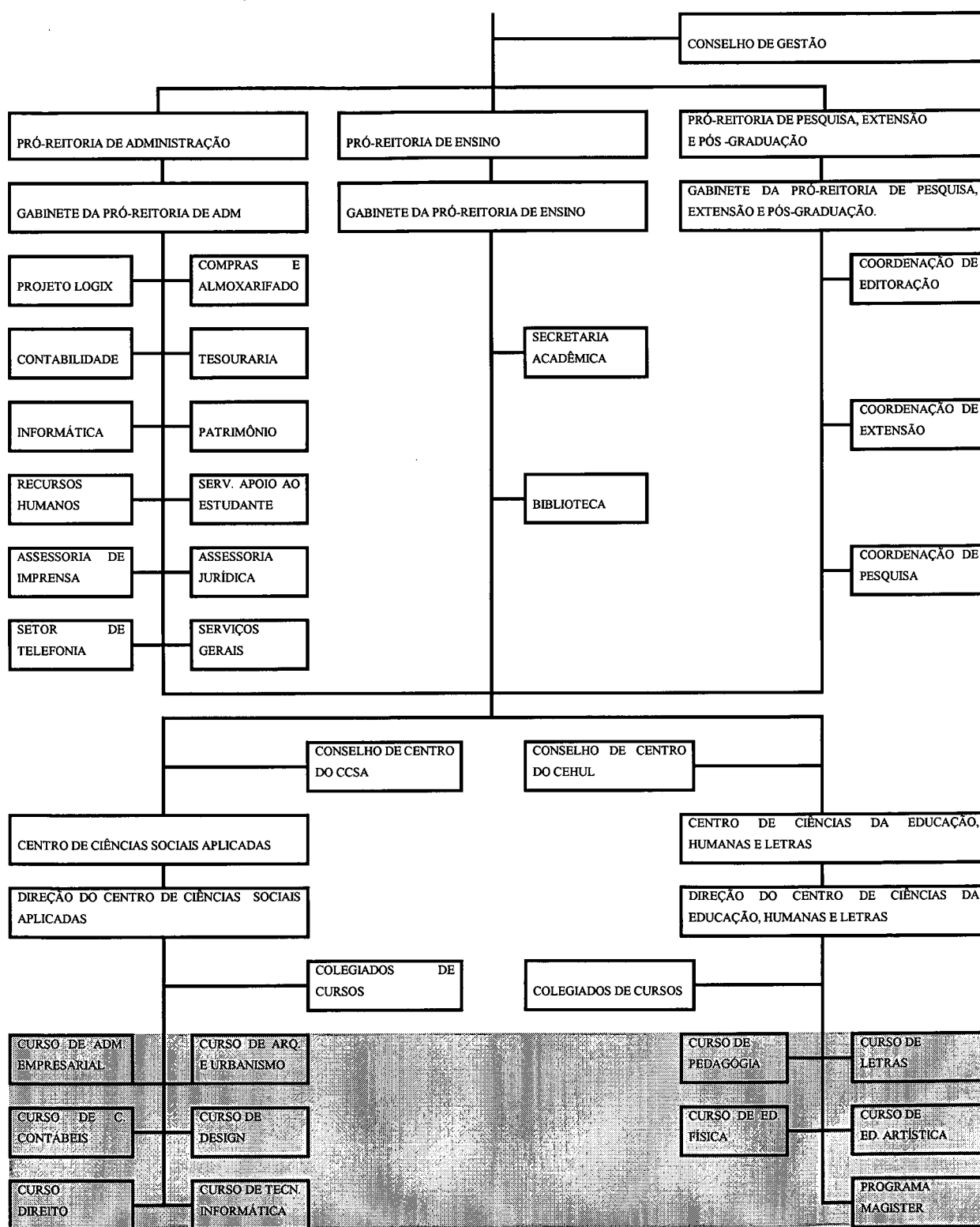
Cabe também registrar que o campus de Xanxerê não possui ensino básico (fundamental e médio). As demais estruturas e funções estão contempladas no campus objeto deste estudo.

A configuração estrutural da UNOESC – Campus de Xanxerê, contemplando todos os setores de apoio e suas ligações por responsabilidade, encontra-se descrito na figura a seguir, onde pode-se observar também a relação existente entre cada setor e cada função objeto da Universidade.

A relação hierárquica e a visualização dos cargos por responsabilidades facilita o levantamento de percentuais e o estabelecimento de relações entre os custos diretos e indiretos, bem como os percentuais de custos provenientes de tais atividades.

A UNOESC – Campus de Xanxerê teve, em seu desenvolvimento, muita ponderação na criação de novas funções, cargos e setores. Tal ponderação resultou na existência de uma estrutura relativamente enxuta, com menos custos indiretos e maior facilidade de adaptação a novas situações.

Figura 6 – Estrutura da UNOESC – Campus de Xanxerê



Como se pode observar, a estrutura de apoio às atividades fim é substancial, passando a impressão de ser muito maior do que a estrutura direta existente para as atividades fim.

Para melhor esclarecimento de cada parte da estrutura, a seguir se encontram relacionadas as principais características, funções e atividades desenvolvidas em cada setor ou cargo, de acordo com a ordem hierárquica e conforme demonstrado na figura 9:

Conselho de Gestão: É a instância maior de decisão no âmbito do campus. Trata-se de um órgão de natureza consultiva e deliberativa, compõe-se de membros representantes de todos os segmentos da Universidade e alguns segmentos da comunidade, como por exemplo, representantes do poder legislativo, do poder executivo, sindicatos, associações e entidades de classe. Tal conselho reúne-se periodicamente para deliberar e decidir sobre assuntos de natureza geral do campus. Seus membros não recebem qualquer tipo de remuneração pela participação em tal conselho.

Pró-Reitorias: Em um número de três. Segundo o Estatuto da UNOESC (1999:15) “As Pró-Reitorias são órgãos executivos incumbidos de administrar, planejar, coordenar e avaliar as atividades do campus”. Encontram-se separadas por área de atuação junto ao campus, sendo elas Administração, Ensino e Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação. Têm a responsabilidade principal de gerenciar a promoção e realização de todas as atividades no âmbito de sua atuação, de acordo com as normas e condições exigidas pela Universidade. Participam e são de interesse de toda a estrutura do campus. São atividades executadas pelos pró-reitores, os quais recebem remuneração para tal.

Pró-Reitoria de Administração: É a Pró-Reitoria responsável pelo equilíbrio financeiro e pelas condições gerais do campus, como espaço físico, aquisição de materiais, equipamentos, laboratórios e, enfim, toda a infraestrutura necessária para que as atividades fins da instituição possam ser exercidas de forma completa. Estão sob responsabilidade desta Pró-Reitoria a gestão dos recursos humanos, a gestão dos recursos financeiros, o setor de contabilidade, o setor de informática, Serviço de Apoio ao Estudante – SAE, compras e

controle de almoxarifado, patrimônio, telefonia, assessoria de imprensa e jurídica, bem como a responsabilidade representativa da instituição no âmbito de sua gestão.

Pró-Reitoria de Ensino: A Pró-Reitoria de Ensino responde por todas as atividades inerentes ao ensino de graduação que ocorrem no campus. Sob sua responsabilidade direta estão os centros (formados por área de conhecimento) e os cursos de graduação oferecidos no campus. Esta Pró-Reitoria tem sob sua responsabilidade, também, a secretaria acadêmica, a biblioteca e o programa de avaliação institucional – PAIU. É responsável pelo cumprimento da legislação do ensino superior de acordo com as determinações da UNOESC, regulamentação estadual e nacional; também é responsável pela realização dos concursos vestibulares e pela qualidade do ensino oferecido no campus, daí sua relação também com a formação docente.

Pró-Reitoria de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação: Como já é perceptível no próprio nome, trata-se da Pró-Reitoria responsável por fomentar a pesquisa, a extensão e a Pós-Graduação, por meio do incentivo e auxílio no desenvolvimento de projetos, busca de recursos e realização de convênios voltados ao incremento de tais setores. É o setor mais novo da UNOESC – Campus de Xanxerê, como também de toda a universidade.

Gabinetes das Pró-Reitorias: São os setores onde efetivamente trabalham os Pró-Reitores. É nos gabinetes que os recursos utilizados pelas Pró-Reitorias são contabilizados. Registram-se, assim, os valores correspondentes aos salários e encargos dos pró-reitores e ainda valores por conta de despesas com viagens, eventos e outras necessárias em função de representação do Campus. No caso do Gabinete da Pró-Reitoria de Administração, encontram-se contabilizados também os juros e taxas bancárias, água, luz, telefone e outras despesas gerais do campus, por tratar-se da Pró-Reitoria responsável por tais serviços.

Projeto Logix: O campus de Xanxerê encontra-se em fase de implantação de um software de gerenciamento da secretaria acadêmica, contabilidade, tesouraria e

biblioteca. A empresa contratada é a Logocenter Informática e Logix é o nome do sistema. Assim, todos os gastos, tais como viagens, treinamentos e outros pertinentes à implantação do sistema são contabilizados neste grupo.

Compras e Almoxarifado: É o setor do campus responsável pelo recebimento das solicitações de compra, tomada de preços, autorização, compra e recebimento de materiais, equipamentos, bens duráveis e de consumo de forma geral, bem como pelo controle do Almoxarifado, gerindo as solicitações, nível de estoque dos materiais e entrega aos setores requisitantes. Neste setor são registrados os valores correspondentes às despesas com salários e estrutura de suporte existente no setor.

Contabilidade: Onde são centralizadas todas as informações sobre as operações ocorridas na instituição e mensuráveis economicamente. O setor também centraliza a elaboração do orçamento anual. Neste grupo são registradas as despesas referentes à folha de pagamento e materiais diversos necessários para o desempenho da função.

Tesouraria: É o setor onde ocorrem todos os recebimentos e pagamentos decorrentes das atividades do campus. Lá também é feito o controle e conciliação das contas correntes, bem como relatórios de previsões orçamentárias. São registrados neste grupo os valores decorrentes da folha de pagamento dos funcionários e materiais diversos utilizados pelo setor.

Informática: Neste setor é feito o gerenciamento da rede de computadores, a manutenção dos servidores em atividade, o desenvolvimento das páginas da Web, a manutenção e organização dos laboratórios e de toda a estrutura de informática do campus. São registrados nesta conta os valores referentes à folha de pagamento dos funcionários lotados no setor, equipamentos utilizados, bem como as despesas com depreciação dos equipamentos de informática do campus de modo geral.

Patrimônio: É o setor responsável pela infraestrutura, construções de espaço físico, reformas e conservação. É onde se registram os bens duráveis da instituição, tais como infraestrutura física, de laboratórios, móveis, equipamentos e demais bens de uso durável.

Recursos Humanos: Neste setor estão centralizadas todas as informações pertinentes aos recursos humanos em atuação na instituição. É onde se faz a contratação, registro e geração da folha de pagamento mensal e todos os acertos trabalhistas, bem como suas obrigações e benefícios. Neste grupo são registrados os dispêndios com a folha de pagamento das pessoas responsáveis pelo setor, deslocamentos necessários por conta de contratações e desligamentos, bem como despesas com materiais utilizados pelo setor.

Serviço de Apoio ao Estudante: O SAE, como é conhecido, tem como principais finalidades organizar e divulgar as informações inerentes às concessões de bolsas de estudo aos estudantes requerentes, bem como a manutenção de um cadastro permanente com o nome dos estudantes, suas características e perfil, visando auxiliar na colocação e recolocação destes no mercado de trabalho. O processo se dá a cada início de ano, onde os estudantes carentes devem preencher um cadastro, respondendo questões e comprovando sua situação econômico-financeira, fazendo assim a solicitação de auxílio institucional para o pagamento de suas mensalidades. Neste grupo, são registradas as despesas com a manutenção dos serviços do grupo, essencialmente constantes da folha de pagamento e algumas despesas com divulgação e material.

Assessoria de Imprensa: Este setor tem como objetivo criar espaços para a divulgação, junto à imprensa, da instituição, seus programas e projetos, bem como os eventos que realiza e outras informações de interesse comum. Também auxilia no processo de criação de campanhas de divulgação de novos cursos. Estão registrados neste grupo, por exemplo, os gastos com folha de pagamento, materiais e deslocamentos.

Assessoria Jurídica: É o setor responsável pelos aspectos legais da instituição. Responde interna e externamente a interações de ordem jurídica. Lá são

contabilizados os gastos com o pagamento da assessoria e despesas com taxas, deslocamentos, materiais e outras decorrentes desta atividade.

Setor de Telefonia: É uma das portas de entrada da instituição. É feito o primeiro atendimento ao cliente da instituição. Identificada sua necessidade é realizada a transferência ao setor competente para o atendimento definitivo. Neste setor também é contabilizada a despesa com os telefonemas realizados e a folha de pagamento das pessoas responsáveis.

Serviços Gerais: Neste grupo encontram-se aqueles trabalhos do dia-a-dia, que são necessários, porém, não agregam valor ao patrimônio. Como exemplo se pode citar o caso do material e dos recursos humanos envolvidos com a limpeza do campus, corte de grama e outras atividades necessárias, porém não agregadoras de valor.

Secretaria Acadêmica: Aqui estão centralizadas todas as atividades de registro e controle acadêmico, como matrículas, rematrículas e emissão de documentos comprobatórios de situação acadêmica. Estão contabilizados, neste grupo, todas as despesas referentes à folha de pagamento dos funcionários da SERCA e os materiais necessários ao desenvolvimento das atividades.

Biblioteca: A biblioteca é o setor responsável pela classificação, indexação, catalogação, arquivo e empréstimo de livros, periódicos e outros acervos bibliográficos. Neste setor, são registrados os gastos com folha de pagamento de pessoal e materiais de uso e consumo.

Coordenação de Editoração: Neste setor funciona, ainda em fase inicial, a coordenação de editoração, responsável pela seleção, organização, encaminhamento e conferência de textos, artigos e outras possíveis publicações; tratando também de encaminhá-los para a editoração e publicação.

Coordenação de Extensão: Neste setor funciona a organização e coordenação dos cursos de extensão promovidos pela instituição, sendo predominante a realização de cursos conveniados com o FAT e a Secretaria da Família através do programa nacional de qualificação e requalificação profissional promovido pelo Sistema Nacional de Emprego e Renda – SINE.

Coordenação de Pesquisa: A coordenação de pesquisa foi criada com o intuito de, aos poucos, haver produção de conhecimento científico no campus, vislumbrando essencialmente a busca por uma universidade real e mais completa. Neste setor é dado acompanhamento e apoio aos projetos de pesquisa existentes no âmbito da iniciação científica. Tal acompanhamento vem através de um suporte metodológico, oferecido aos alunos e professores envolvidos. Este setor também tem trabalhado a conscientização e motivação para a realização da pesquisa em todos os segmentos da universidade. Nele são contabilizadas as despesas com folha de pagamento dos professores envolvidos na coordenação, como despesas com viagens e realização de seminários.

Conselhos de Centro: Os Conselhos de Centro têm as mesmas características que o Conselho de Gestão, com a diferença básica de que a atuação desses é restrita ao âmbito dos Centros e não há representantes externos à instituição em sua composição, apenas representantes dos segmentos existentes nos Centros. Tais conselheiros reúnem-se periodicamente para deliberar e decidir sobre assuntos pertinentes a seus centros de origem. Participam deste conselho membros de todos os segmentos presentes nos centros. Não há remuneração aos participantes e, portanto, não há recursos necessários para o funcionamento desses.

Centros: A concepção surgiu quando da reforma do Estatuto da Universidade em 1999; parte do princípio de que os centros sejam criados, em cada campus, até o número máximo de 08 (oito) e que a aglutinação de cursos, projetos e serviços seja de acordo com as áreas do conhecimento definidas pela CAPES E CNPQ.

A UNOESC – Campus de Xanxerê, conforme já descrito anteriormente - nas figuras ilustrativas da estrutura, tem em sua composição a existência de dois centros:

1º) **Centro de Ciências Sociais Aplicadas**, que abriga os cursos de Administração Empresarial, Arquitetura e Urbanismo, Ciências Contábeis, Design, Direito e Tecnólogo em Informática; e,

2º) **Centro de Ciências da Educação, Humanas e Letras**, que abriga os cursos de Pedagogia, Educação Física, Letras e Educação Artística.

Cada centro possui um Diretor e um Vice-diretor. A figura do Diretor de Centro é remunerada, enquanto que a figura do Vice-Diretor é remunerada apenas quando da ausência do Diretor. Existem também professores lotados nos centros, que têm como função o desenvolvimento de atividades de extensão e projetos de pesquisa e Pós-Graduação, bem como apoiar as coordenações e direções de centro em atividades do dia-a-dia. Estes professores possuem remuneração constante e carga horária em sala de aula variável a cada semestre.

Segundo o Estatuto da UNOESC (1999:18),

“O Centro é Unidade Acadêmica de natureza executiva e representativa, para fins de desenvolvimento das atividades de ensino, de pesquisa e de extensão de sua área, na Universidade. (...) Os Centros são instituídos nos campi limitados ao número de oito, segundo as áreas de conhecimento em que, juntamente com as atividades de ensino, são desenvolvidos programas e projetos de pesquisa e de extensão, de caráter permanente”.

Os Centros são compostos de cursos (de extensão, graduação e Pós-Graduação) e de projetos de pesquisa, sendo que, conforme a área de conhecimento, neles são registrados os gastos com as atividades de apoio do centro, como a Direção do Centro e horas/aula de professores lotados no Centro e sem atividade direta em sala de aula.

Direções de Centro: As direções de Centro são atividades executivas, exercidas por um Diretor e um Vice-diretor, os quais são subordinados diretos dos Pró-Reitores e têm como funções principais a direção do Centro, a presidência do Conselho de Centro, a coordenação, o acompanhamento, a execução e avaliação do planejamento anual do Centro, administração e coordenação das atividades acadêmicas realizadas no Centro, zelar pelo fiel cumprimento da legislação, estatutos, regimento e demais normas emanadas de órgãos superiores. Trata-se de cargo remunerado.

Colegiados de Curso: Os Colegiados de Curso têm as mesmas características dos Conselhos de Centro, apenas com a diferença de que sua atuação está restrita aos cursos. Cada curso possui o seu colegiado. Os membros não são remunerados e não há destinação de recursos para a manutenção dos mesmos.

Cursos (ou projetos de pesquisa): São o meio pelo qual a universidade se utiliza para o alcance de uma ou mais de suas atividades fim; podendo ser o ensino, a pesquisa ou a extensão. Cada curso possui um Coordenador, remunerado especificamente para dedicar-se às atividades de apoio do curso e em sala de aula. É nos cursos ou projetos de pesquisa que são alocados todos os custos diretos e também é onde acabam sendo alocados todos os recursos utilizados na instituição. As principais despesas registradas são a folha de pagamento dos professores, orientadores, bolsas de iniciação científica (no caso da pesquisa), a coordenação do curso e outras despesas perceptíveis e diretamente ligadas aos cursos ou projetos de pesquisa em desenvolvimento. A seqüência é a distribuição dos recursos às disciplinas dos cursos, identificando assim o custo de cada crédito para o aluno.

Sendo conhecidos os setores, suas principais características e que valores costumam ser registrados em cada um, é possível então identificar alguns aspectos relevantes e apresentar alguns comentários críticos, de acordo com os conceitos da contabilidade por atividades destacados no capítulo anterior, assim sendo, relacionam-se como principais:

- É evidente a composição da estrutura organizacional como multifuncional e complexa, refletindo a predominância dos custos indiretos.
- Analisando os setores e os tipos de funções que utilizam-se dos recursos nos mesmos, identifica-se que não há uma redistribuição dos valores das atividades de apoio para as atividades fim, ou sequer dos setores de maior responsabilidade para os de menor, ou sub setores.
- Os setores não estão identificados ou divididos por atividades, prejudicando assim apurar em que proporções cada atividade desenvolvida consome os recursos destinados àquele setor e, conseqüentemente, identificar o quanto de recursos de cada atividade são necessários para cada objeto de custo da instituição.

As práticas atuais demonstram claramente que o processo de cálculo do custo dos objetos de custo é inadequado, necessitando de reformulação imediata.

A revisão das práticas atuais faz-se necessária, principalmente para que haja uma formação correta dos custos, facilitando o processo decisório pela possibilitação de melhores informações, permitindo assim a identificação das reais condições e resultados de cada setor e atividades da instituição.

3.4 – A ATUAL PRÁTICA DE CUSTEIO DA UNOESC

3.4.1 – A FORMA DE APURAÇÃO DOS CUSTOS

Atualmente, a UNOESC utiliza-se de uma prática de contabilidade e custeio que segue o critério da distribuição dos recursos totais por centros de custo, de acordo com a proporcionalidade dos custos indiretos com a quantidade de vagas oferecidas pelo curso em cada semestre, mas esta estrutura não foi sempre assim. Começou de forma bastante precária, onde havia uma contabilidade voltada essencialmente para o cumprimento das obrigações legais/fiscais, não havendo utilização de informações contábeis para a tomada de decisões.

Com o crescimento institucional, o conhecimento de novas técnicas e a contínua profissionalização dos recursos humanos envolvidos com a contabilidade, surgiram inovações e adaptações às práticas iniciais. Cabe, porém, ressaltar, que embora a evolução, principalmente quanto à organização, fica perceptível que o sistema de custeio é inadequado e ultrapassado com a utilização dos centros de custo, pois da forma como é empregado há uma distribuição dos custos diretos para os cursos, projetos e serviços e dos custos indiretos para os centros de custos. Nota-se, então, que não há uma redistribuição de recursos dos centros de custos para os cursos, projetos ou serviços geradores destes custos.

Para melhorar o entendimento, ressalta-se que o objetivo tem sido apenas de alocar os recursos, ou custos, a um determinado evento (projeto ou curso). Tal objetivo tem sido alcançado na alocação dos custos diretos e, no que se refere aos indiretos, a alocação vem sendo feita no centro de custo gerador do custo, sendo que até o presente momento o processo de custeamento/alocação é dado como acabado quando de tais alocações, mesmo não tendo sido alocado às atividades fins (projeto ou curso). Isto demonstra que o critério utilizado para a função ensino também se estende para os custos das demais funções, onde preponderam os indiretos.

Por exemplo:

Supõe-se o caso da folha de pagamento de dois Professores. Considerando que o primeiro trabalhe exclusivamente em sala, no curso de Ciências Contábeis e que o segundo trabalhe como pesquisador, no Centro de Ciências Sociais Aplicadas (Centro no qual encontra-se lotado o curso de Ciências Sociais Aplicadas). Assim, segundo os procedimentos atuais, o salário do Professor que atua diretamente no Curso de Ciências Contábeis será contabilizado como custo direto naquele curso e o salário do Professor que atua no Centro de Ciências Sociais Aplicadas será contabilizado como custo do referido Centro.

Nota-se, que o salário do Professor que atua no Centro não é redistribuído, proporcionalmente, como custo de cada um dos cursos que compõem o mesmo, ficando contabilizado apenas em nível de Centro e como o Centro não é um objeto de custo e sim os cursos e suas disciplinas, então observa-se que há uma interrupção no processo, causando divergências nos custos de cada objeto de custo daquele Centro e conseqüentemente na tomada de decisões.

A utilização da contabilidade por atividades prevê que haja uma distribuição de todos os custos, diretos e indiretos, aos objetos de custo da instituição. Com tal distribuição é possível apurar os custos de cada objeto de custo com maior grau de acerto, o que não ocorre quando os recursos são alocados apenas para o centro de custos e não realocados adiante – o que interrompe o processo de custeamento.

Com o processo interrompido, não havendo uma distribuição dos recursos para funções, atividades, tarefas, ou quaisquer outras subdivisões (que leva ao resultado do custo do evento – curso, projeto ou serviço), o custeamento fica prejudicado, sem parâmetros de medida, ou seja, não se sabe ao certo qual o custo de cada curso, projeto ou serviço prestado.

Tal alocação ocorrida de forma parcial torna-se ainda mais prejudicial quando da alocação a centros de custo com características de apoio, pois assim, é praticamente impossível identificar a que projeto pertence cada custo ali alocado.

Através de verificação *in loco*, foi possível perceber que as práticas atualmente empregadas têm sido utilizadas apenas para a identificação dos recursos (ou custos) aos centros a

que pertencem, não havendo o uso de um modelo específico e que busque, como objetivo maior, a mensuração dos custos de cada atividade fim da Universidade, ou seja, identificar qual a proporção de recursos que cada curso ou projeto utiliza no seu desenvolvimento.

Fica evidente então que há uma preocupação maior em “onde” contabilizar em detrimento da preocupação gerencial a cerca de “quanto” custa cada objeto de custo (curso, projeto ou serviço) para a Universidade.

O desvio do foco principal da contabilidade, que é essencialmente fornecer informações úteis para a gestão, tem inúmeras explicações, dentre as quais a própria característica inovadora da idéia de se implantar um sistema que permita identificar de forma proporcional inclusive os custos indiretos. Pode-se citar ainda a estrutura, a qual necessita de inúmeros ajustes para que então seja facilitada a aplicação de uma alocação mais correta. O treinamento dos recursos humanos envolvidos e outras faces da organização também devem ser lembrados como itens importantes para o sucesso efetivo de um sistema mais eficaz e que identifique todos os custos a seus respectivos objetos, na proporção adequada.

Exemplo típico da atual preocupação com o “onde” e não com o “quanto” é que existe centros de custos onde se verifica claramente o agrupamento de valores ligados diretamente a determinados cursos, projetos e serviços, alguns inclusive levando o nome dos mesmos – o que evidencia de forma clara sua correta alocação – logicamente por tratarem-se de custos diretos; enquanto há centros de custo que agrupam valores indiretamente ligados aos objetos de custo, não sendo (seus recursos) identificáveis a quaisquer cursos, projetos ou serviços – ocorrem nas atividades de apoio da Universidade – caracterizando a gama de custos indiretos.

A não alocação dos custos indiretos aos cursos ou projetos da Universidade rompe com um ciclo normal da contabilidade de custos, que é a distribuição ou o chamado rateio dos custos aos objetos geradores dos mesmos.

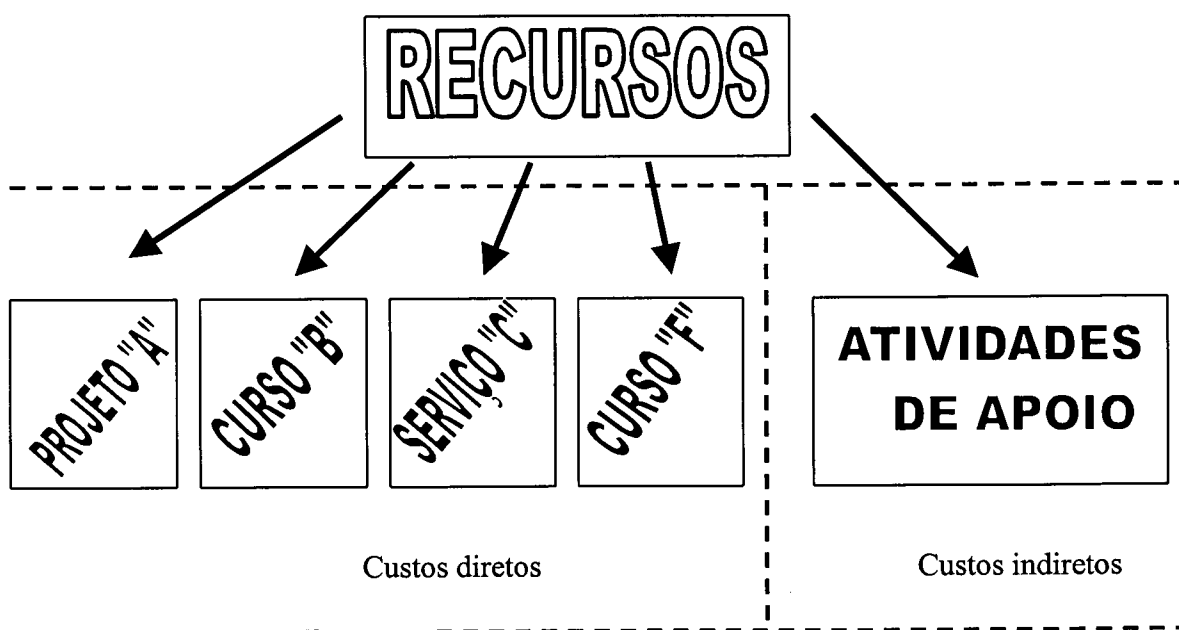
Tal rompimento leva a conseqüências desconhecidas, mas julga-se que sejam no mínimo delicadas, pois os custos de cada curso, projeto ou serviço passam a ser calculados de forma menos adequada; pois a lógica de cálculo dos custos de quaisquer produtos, mercadorias ou serviços

deve ater-se aos custos necessários para a realização (produção, comércio ou prestação) daquele objeto de custo, variando caso a caso. Fortalece-se a idéia de que nem todos os objetos de custo se utilizam da mesma estrutura – alguns mais, outros menos – mas comumente os custos indiretos (das atividades de apoio) são rateados entre todos os objetos de custo da organização, de maneira às vezes arbitrária.

Conforme a figura 1, os custos diretos são alocados a cada curso, projeto ou serviço e, no que tange aos custos indiretos, os recursos são alocados às atividades de apoio e ali permanecem, sem que haja uma realocação aos cursos, projetos ou serviços da Universidade. Impede-se assim a continuidade do processo de custeamento até a identificação correta dos custos desses cursos, projetos ou serviços.

A interrupção ou término do processo de alocação, ocorrido quando da identificação apenas aos centros de custo é algo fora do real objetivo da contabilidade e do que a gestão espera como informação, cessando um processo em seu início e deixando de fornecer informações preciosas para a tomada de decisões.

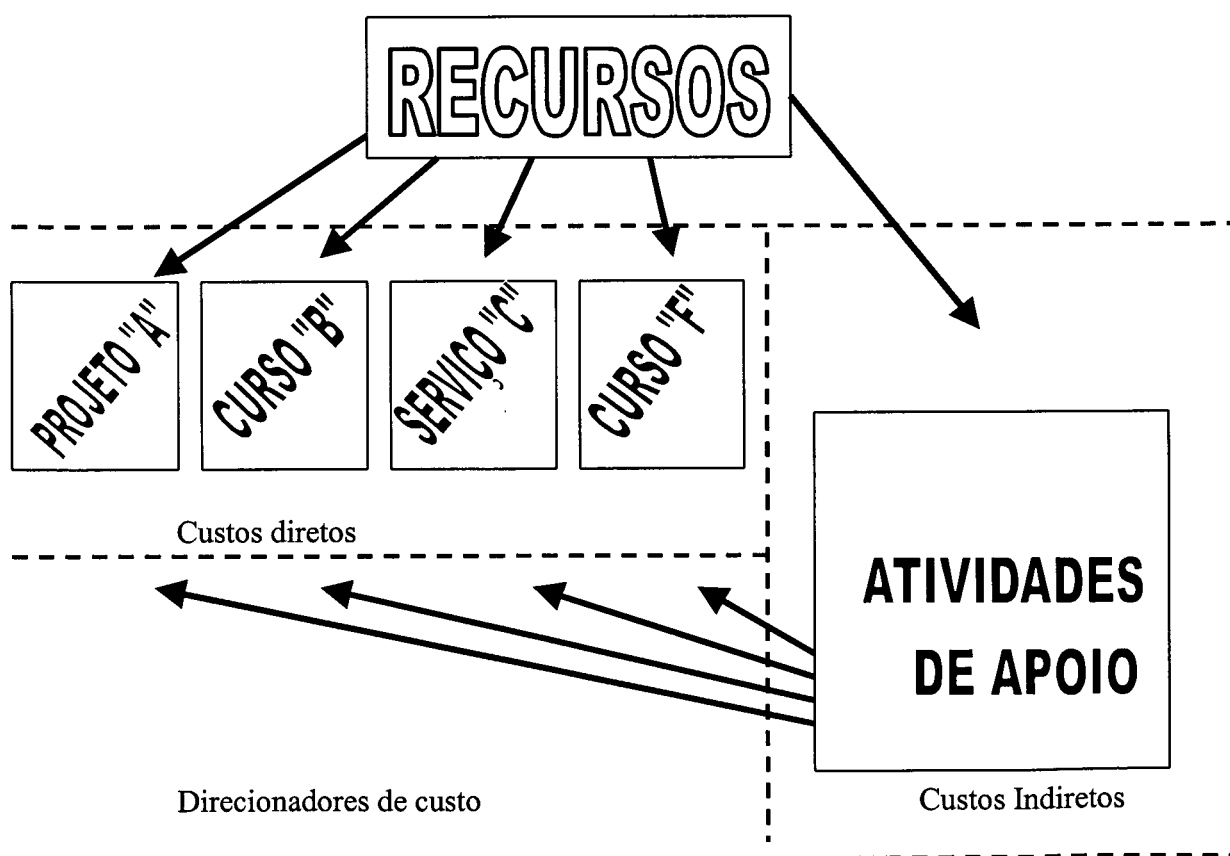
Figura 7 – Prática atual de distribuição de recursos na UNOESC – Campus de Xanxerê



A configuração ideal seria uma redistribuição das atividades de apoio aos cursos, projetos ou serviços da Universidade, proporcional ao uso de tais atividades pelos mesmos; haveria, assim, um complemento no custo dos objetos de custo sugeridos e uma conseqüente formação de custo mais lógica e realista para cada curso, projeto ou serviço, parte desta formação ocorrida pela distribuição feita diretamente, parte indiretamente.

A obediência a um procedimento de cálculo padronizado, com a identificação de direcionadores de custo que permitam identificar quanto cada objeto de custo (curso, projeto ou serviço) consome de cada atividade de apoio, viabilizando a distribuição proporcional ao uso da atividade (custo indireto) é o mecanismo ideal para a correta concepção dos custos de cada objeto de custo. A adequação do atual modelo em um modelo mais eficaz obedeceria, grosso modo, à distribuição sugerida na figura 2:

Figura 8 – Distribuição de recursos na UNOESC – Xanxerê, com ênfase nas atividades de apoio:



3.4.2 – A PRÁTICA DE CONTABILIZAÇÃO DOS RECURSOS

O plano de contas da UNOESC tem em sua estrutura de custos (gerencial) três grandes divisões, correspondentes às Pró-Reitorias e, dentro de cada um dos referidos grupos existem várias outras subdivisões, buscando sempre a identificação de cursos, projetos e serviços específicos agrupados por Centros – Exemplo: Curso de Ciências Contábeis, agrupado no Centro de Ciências Sociais Aplicadas. No caso das atividades paralelas aos cursos, projetos ou serviços, o plano traz relacionado como centros de custo com a denominação específica da atividade de apoio relacionada, sendo esta(s) agrupada(s) também por Centro ou Pró-Reitoria, conforme sua abrangência e responsabilidade.

Na seqüência, exemplifica-se como se dá a composição do plano de contas na UNOESC, utilizando como exemplo o campus de Xanxerê, contando com suas subdivisões e relações entre a contabilização dos custos diretos e indiretos, bem como procura-se identificar as principais vantagens e desvantagens das práticas em uso, sendo esta análise mais aprofundada posteriormente.

A UNOESC – Campus de Xanxerê, obedeceu aos mesmos pressupostos dos demais campi da Universidade, utilizando-se da estrutura administrativa, acadêmica e de extensão como ponto de partida para a construção de seu plano de contas e conseqüente contabilização dos custos.

Observa-se que o plano de contas da UNOESC traz em sua essência os três grandes grupos de contas como primeiro parâmetro de classificação, que são os três grandes centros de responsabilidade: Pró-Reitoria de Administração, Pró-Reitoria de Ensino e Pró-Reitoria de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação. Cada grupo (Pró-Reitoria) é subdividido de acordo com as responsabilidades que lhe cabem e seu alcance como estrutura administrativa e acadêmica da Universidade.

Na Pró-Reitoria de administração, encontram-se três subgrupos, que são: Gabinete da Pró-Reitoria de Administração, Atividades de Apoio Administrativo e Assessorias. O grupo do

Gabinete da Pró-Reitoria de Administração compõe-se de apenas uma conta onde são registradas despesas gerais do gabinete, tais como viagens, hospedagens, telefone. O grupo das Atividades de apoio administrativo é composto de várias contas de natureza administrativa e de apoio às demais atividades do campus, sendo que cada conta representa um setor do campus, com exceção do Projeto Logix (que trata da implantação do referido software). As atividades de apoio estão distribuídas em Coordenação administrativa e financeira, Projeto Logix, Almoxarifado, Compras, Contabilidade, Informática, Patrimônio, Pessoal, Reprografia, Serviço de Apoio ao Estudante, Serviços Gerais, Telefonia e Tesouraria. O grupo de Assessorias é subdividido em apenas duas assessorias, que são: de Imprensa e Jurídica. Verifica-se, diante de tal análise, que a composição do grande grupo de contas relacionadas à Pró-Reitoria de Administração é composto exclusivamente por custos indiretos, por se tratarem em sua essência de atividades de apoio, necessárias ao bom funcionamento do campus, porém indiretamente ligadas às atividades-fim da Universidade (ensino, pesquisa e extensão).

<i>TIPO</i>	<i>C ONTAS</i>
T	PRÓ-REITORIA DE ADMINISTRAÇÃO
T	GABINETE DA PRÓ-REITORIA DE ADMINISTRAÇÃO
A	Custos e despesas gerais do gabinete da PROADM
T	ATIVIDADES DE APOIO ADMINISTRATIVO
A	Coordenação administrativa e financeira
A	Projeto Logix
A	Setor de almoxarifado
A	Setor de Compras
A	Setor de Contabilidade
A	Setor de Informática
A	Setor de Patrimônio
A	Setor de Pessoal
A	Setor de Reprografia
A	Setor de Serviço de Apoio ao Estudante – SAE
A	Setor de Serviços Gerais

A	Setor de Telefonia
A	Setor de Tesouraria
T	ASSESSORIAS
A	Assessoria de Imprensa
A	Assessoria Jurídica

No caso da Pró-Reitoria de Ensino, o plano também a divide em três subgrupos: Gabinete da Pró-Reitoria de Ensino, Atividades de Apoio Acadêmico e Atividades de ensino.

No Gabinete da Pró-Reitoria de Ensino há três contas, a primeira, com o nome de gabinete da Pró-Reitoria, com a finalidade de registrar as despesas gerais do gabinete, a segunda conta que se refere ao Programa de Avaliação Interna da Universidade (PAIU), onde são registradas todas as despesas e custos do referido programa e a terceira conta, onde consta o Projeto Político Pedagógico Institucional (PPPI), onde são registrados os custos e despesas com o desenvolvimento do citado projeto. Nas Atividades de apoio acadêmico se encontram seis contas, que são: Biblioteca, Planejamento, Projeto sistema acadêmico, Secretaria acadêmica, Setor de diplomas e Vestibular. O grupo Atividades de Ensino é subdividido em ensino de primeiro, segundo e terceiro grau, sendo que no campus de Xanxerê apenas o terceiro grau é desenvolvido. O grupo “Ensino de Terceiro Grau”, por sua vez, está dividido em dois outros grupos (Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Centro de Ciências da Educação, Humanas e Letras), compostos de contas específicas para cada curso de graduação em atividade. Verifica-se assim que na estrutura da Pró-Reitoria de Ensino, existem dois subgrupos de custos indiretos, que são o Gabinete da Pró-Reitoria de Ensino e as Atividades de apoio ao ensino, enquanto há um subgrupo contemplando os custos diretos, que é o Ensino, mais especificamente os relacionados aos cursos de graduação específicos em andamento nos Centros do Campus.

Observa-se, também, conforme exposição parcial do plano de contas (na seqüência), que em cada Centro de ensino, na subdivisão Ensino, ainda existem atividades de apoio, também consideradas indiretas e cuja realocação de valores é imprescindível para a correta formação dos custos inerentes aos cursos.

TIPO	C ONTAS
T	PRÓ-REITORIA DE ENSINO
T	GABINETE DA PRÓ-REITORIA DE ENSINO
T	GABINETE DA PRÓ-REITORIA DE ENSINO
A	Custos e despesas gerais do gabinete da PROENS
T	ATIVIDADES DE APOIO AO ENSINO
T	ATIVIDADES DE APOIO AO ENSINO
A	Biblioteca
A	Planejamento
A	Projeto sistema acadêmico
A	Secretaria acadêmica
A	Setor de diplomas
A	Vestibular
A	PAIU – Projeto de avaliação institucional da Universidade
A	PPPI – Projeto político pedagógico institucional
T	ENSINO DE TERCEIRO GRAU
T	CENTRO DE CIÊNCIAS DA ED., HUMANAS E LETRAS
A	Direção e secretaria do CEHUL
A	Curso de educação física
A	Curso de letras
A	Curso de Pedagogia
A	Curso de pedagogia – extensão de São Domingos
A	Magister de Ciências da religião
A	Magister de Educação artística
A	Magister de Matemática
A	Curso de Educação artística
A	Curso de Pedagogia Regime Especial
A	Curso de Sociologia
A	Curso de Letras – Espanhol

A	Curso de Pedagogia – extensão Abelardo Luz
T	CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
A	Direção e secretaria do CCSA
A	Curso de Ciências Contábeis
A	Curso de Tecnólogo em informática
A	Curso de Arquitetura e urbanismo
A	Curso de Direito
A	Curso de Administração empresarial
A	Curso de Medicina veterinária
A	Curso de Design

A Pró-Reitoria de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação divide-se em cinco subgrupos: Gabinete da Pró-Reitoria, Atividades de apoio, Pós-Graduação, pesquisa e extensão. O subgrupo “Gabinete da Pró-Reitoria de pesquisa, extensão e Pós-Graduação” contém a conta de custos e despesas do gabinete da PROPEPG, onde são contabilizados todos os recursos utilizados pela referida Pró-Reitoria no desempenho de suas atividades. No subgrupo denominado “Atividades de Apoio”, encontram-se as contas de Secretaria geral da Pós-Graduação e Setor de Pós-Graduação. Os três outros subgrupos são: **Pós-Graduação**- composto de contas específicas para cada curso de Pós-Graduação; **Pesquisa** - composto de subdivisões quanto ao grau (primeiro, segundo e terceiro) e Centro de conhecimento, onde enfim encontram-se as contas; **Extensão** – obedecendo a mesma subdivisão da pesquisa sendo que cada conta encontra-se distribuída diretamente ao centro de conhecimento a que pertence a referida extensão.

Conforme se pode verificar abaixo, a Pró-Reitoria de pesquisa, extensão e Pós-Graduação tem em sua configuração basicamente três contas que agrupam custos indiretos, cujos valores deveriam ser realocados para as atividades fins da área (pesquisa, extensão e Pós-Graduação).

TIPO	CONTAS
T	PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, EXT. E PG
T	GABINETE DA PRÓ-REITORIA DE PESQ., EXT. E PG
T	GAB. DA PRÓ-REITORIA DE PESQ, EXT. E PG
A	Custos e despesas gerais do gabinete da PROPEPG
T	ATIVIDADES DE APOIO A PESQUISA, EXT. E PG.
T	ATIVIDADES DE APOIO A PESQUISA, EXT. E PG.
A	Secretaria geral Pós-Graduação
A	Coordenação da pesquisa
T	PÓS-GRADUAÇÃO
T	CENTRO DE CIÊNCIAS DA ED., HUMANAS E LETRAS
A	Teoria e metodologia da alfabetização – séries iniciais
A	Pós-Graduação em Espanhol
T	CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
A	Pós-Graduação em inovação do Direito proc.civil
A	Pós-Graduação em Planejamento Urbano
A	Pós-Graduação em Consultoria e auditoria de gestão
A	Pós-Graduação em Adm. Estratégica e qualidade
T	PESQUISA
T	CENTRO DE CIÊNCIAS DA ED., HUMANAS E LETRAS.
A	Conceitos de lit. no ensino de literatura em Xaxim
A	A imp. dos contos de fadas para despertar a leitura
A	A mulher professora como educadora no ensino fundam. Da AMAI
A	A influência da afetividade no processo de socialização/interação na educação infantil
T	CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
A	A informática nas empresas de Xanxerê

A	O relacionamento entre vendedores e compradores na venda domiciliar
A	Levantamento do Grau de Modernização das empresas/escritórios contábeis do município de Xanxerê
T	EXTENSÃO
T	CENTRO DE CIENCIAS DA ED., HUMANAS E LETRAS
A	Curso de aceleração da aprendizagem
A	Programa permanente de estudos e assessoria em educação
A	Projeto escolas nucleadas
T	CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
A	Curso de matemática financeira
A	I SECAD
A	Projeto GERMINAR
A	I SETEC
A	II SECAD
A	Cursos conveniados SINE/FAT/CODEFAT
A	CETEC/MSD – Ensino a distância

Após uma análise mais detalhada do plano de contas e a verificação *in loco*, fica bastante clara a existência de custos indiretos em todos os grandes agrupamentos (distribuídos em Pró-Reitorias).

Trata-se de um plano de contas que necessita de alguma adequação, porém, em geral, percebe-se uma distribuição de contas bastante ponderada. Entende-se, porém, que a atenção deve estar mais concentrada na alocação dos custos indiretos a contas específicas – o que é o caso das atividades de apoio, por exemplo, pois no que se refere aos custos diretos existem poucas dificuldades de alocação, podendo-se citar por exemplo os salários dos professores que têm suas horas alocadas específica e proporcionalmente aos cursos onde atuam.

A realocação, embora necessária, ainda não soluciona o maior problema, que é a apuração ideal dos custos da instituição (por curso e até por disciplina). A solução não é a simples

realocação dos custos indiretos, mas a realocação de todos os custos, diretos ou não, ao que pode-se denominar de objetos de custo (curso, projeto ou serviço) remunerados, ou seja, a Universidade desenvolve várias atividades, sendo que nem todas têm orçamento próprio. A diferença entre a receita destas atividades e o custo total das mesmas acaba sendo coberta pelas atividades com receita própria; logo o objetivo final seria realocar os custos às últimas.

O exemplo mais típico de atividade-fim sem receita operacional própria é a pesquisa. Neste caso existe uma receita oriunda do Fundo de Apoio à Pesquisa (FAPE), que, por sua vez, é constituído tomando-se por base o percentual de 5% sobre o valor de cada projeto de Pós-Graduação aprovado na instituição.

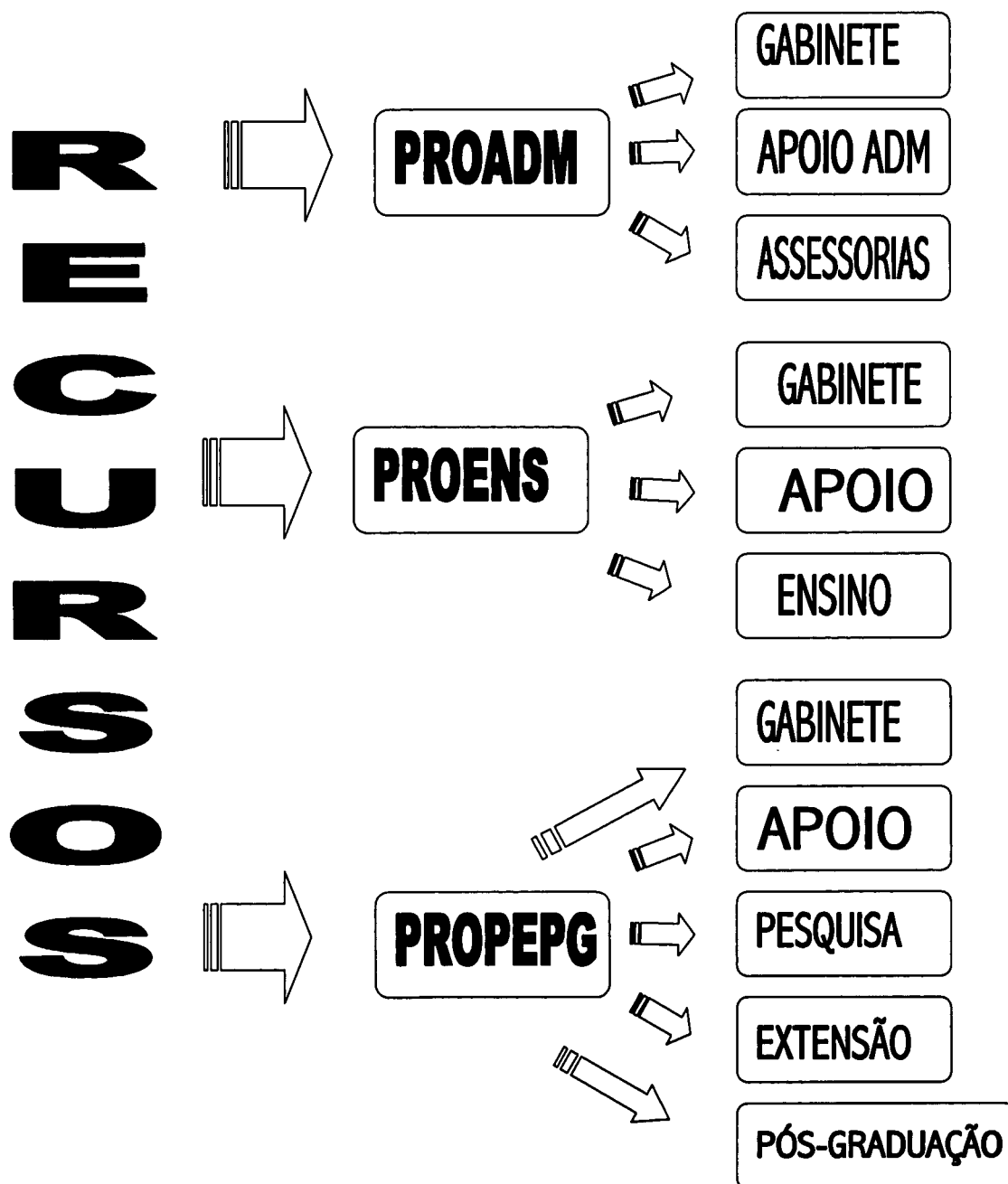
Encontram-se, ainda, na Pró-Reitoria de Administração (PROADM), custos e despesas significativas para a instituição, sendo estes(as) destinados exclusivamente às atividades de suporte institucional, ou seja, a Universidade por sua concepção é um centro de desenvolvimento de ensino, pesquisa e extensão sendo que para o desenvolvimento de tais atividades-fim, faz-se necessária uma administração dos recursos destinados às mesmas; sendo no que tange à estrutura física, tecnológica ou de pessoal, além de outras tantas. Logo, a administração e suas atividades de apoio, bem como o ensino, a pesquisa, a extensão e a Pós-Graduação juntamente com suas respectivas atividades de apoio são necessárias e indispensáveis para a manutenção da estrutura universitária e o bom andamento de todas as suas atividades.

Assim sendo, conforme pode-se observar na figura 3, a atual distribuição dos recursos aos objetos de custo na UNOESC, mais especificamente no campus de Xanxerê, segue o raciocínio lógico de alocação direta, porém é bastante limitado. A determinação dos custos de cada objeto de custo (curso – disciplina - projeto ou serviço) não é feita com base na contabilidade propriamente dita, pois nos relatórios contábeis encontram-se alocados somente os custos diretos.

A alocação dos custos indiretos aos objetos de custo proporcionaria uma contabilidade rica em informações para a tomada de decisões, o que não ocorre atualmente. O modelo atual ainda encontra-se incompleto e necessitando de adaptações para que possa tornar-se eficaz. No quarto capítulo encontra-se uma análise por função da universidade, com distribuição

percentual às atividades de apoio e diretas; constituindo-se em uma tentativa de identificar os problemas mais críticos e sugerir soluções aos mesmos.

Figura 9 – Fluxo de distribuição dos recursos na UNOESC, campus de Xanxerê:



A sistemática de destinação dos recursos é por centros de custos, o que se considera inadequado e acredita-se que seja necessário reavaliar, pois é justamente na distribuição dos recursos por atividades e não por centros de custos que se encontram soluções melhores no sentido de identificar o custo de cada atividade e o direcionamento deste aos objetos de custo.

No caso específico dos custos indiretos, não há um mecanismo os distribua, de forma proporcional ao seu uso, às atividades fim. Sendo que os mesmos permanecem em grupos isolados; prejudicando sua identificação aos objetos de custo.

Pela inexistência de um sistema mais adequado, também não existem critérios específicos para a realização do cálculo dos custos de cada objeto de custo, assim, os valores de matrículas e mensalidades são calculados com base na necessidade total de recursos da instituição para manter a estrutura, associando tal necessidade ao número de créditos oferecidos por curso, espaço físico e laboratórios necessários.

Percebe-se, assim, que existe uma lógica preestabelecida para a realização do cálculo, porém é algo ainda artesanal, fugindo da real necessidade de recursos de cada curso, possibilitando a incorrência de distorções na determinação dos custos e conseqüentemente no resultado econômico estimado.

3.5 – PRINCIPAIS CAUSAS DA INEFICÁCIA DAS PRÁTICAS ATUAIS

A grande necessidade das organizações no sentido de mensurar o custo real dos seus produtos e serviços fez com que a contabilidade, como ciência do controle, buscasse alternativas de mensuração adequadas para cada situação ou modelo de organização.

Tais alternativas de controle tiveram sua estrutura modificada com o passar dos anos, surgindo novos conceitos e modelos, permitindo que o controle dos custos avançasse de modo jamais notado.

Com o avanço tecnológico, possibilitando principalmente o uso da informática e outros equipamentos de última geração, os modelos passaram por novas transformações e tornou-se possível um controle mais minucioso dos custos. As novas teorias de controle, aliadas à tecnologia de ponta, proporcionam atualmente uma interação quase que total entre a contabilidade e os demais setores organizacionais.

Assim, verifica-se claramente que os conceitos que defendiam o “rateio” dos custos indiretos proporcional à produção já não têm mesma força. A lógica demonstra que a proporcionalidade de qualquer divisão de custos deve estar atrelada ao uso desta ou daquela atividade de apoio (custo indireto) e não às quantidades produzidas.

Encontram-se, na UNOESC, práticas, que além de ultrapassadas, ainda têm problemas quanto à apuração do custo individualizado para cada objeto de custo, ou seja, além da prática – na concepção que se encontra – ser incapaz de identificar o custo final, também não há um mecanismo que subdivide os custos comuns a vários objetos de custo (mesmo que de forma inadequada).

Na contabilidade por atividades busca-se identificar a proporcionalidade onde cada objeto de custo se utiliza de uma determinada atividade comum (de apoio) ou a proporcionalidade de importância que cada custo indireto tem para com este ou aquele objeto de custo. Permite assim identificar os custos específicos de cada objeto evitando a alocação de partes indevidas de custos indiretos a todos os objetos de custo.

Identifica-se que a principal causa da ineficácia do modelo atual é a ausência de critérios de distribuição de recursos de forma proporcional a cada objeto de custo. No caso específico da UNOESC a dificuldade é ainda maior, pois além de não haver um critério de distribuição levando em conta a proporcionalidade de uso e importância de cada custo indireto para cada objeto de custo, ainda há um problema de ordem técnica: os custos indiretos simplesmente são alocados a centros de custo e a partir daí não mais são distribuídos, ou seja, na apuração de um custo final encontram-se saldos nas contas de custos específicas dos objetos de custo (cursos, projetos e serviços) e também encontram-se saldos nas contas de atividades indiretas (de apoio), por não terem

estes sido redistribuídos para os objetos de custo, a fim de formar um único custo final por objeto, que pode ser o curso, a disciplina, o projetos de pesquisa ou ainda os serviços prestados pela Universidade.

Cabe então a pergunta de como, na UNOESC, apuram-se os custos de cada objeto de custo (curso ou disciplina, projetos e/ou serviços)? – Conforme verificado “in loco”, atualmente, os custos de cada curso têm sido apurados através da somatória dos custos diretos do curso e a proporcionalidade dos custos indiretos conforme a quantidade de vagas oferecidas pelo curso em cada semestre. Tal cálculo é extra-contábil, sendo feito semestralmente levando em conta as vagas à disposição no semestre.

A alocação dos custos indiretos aos cursos obedece ao critério da quantidade de vagas que o mesmo dispõe. Assim, mesmo que um curso não utilize determinado serviço de apoio vai estar recebendo custos daquele; o contrário também ocorre, ou seja, um curso que se utiliza excessivamente de um determinado serviço de apoio vai estar pagando menos do que o utiliza, em função de que outros que utilizam menos estão cobrindo esta deficiência.

No caso dos projetos e serviços, sejam pesquisas, cursos de extensão ou serviços em geral é comum que haja um orçamento prevendo custos em função da necessidade e do tempo de uso das atividades de apoio, o que aproxima tais orçamentos da realidade.

Embora nos cursos de graduação, onde as distorções tendem a ser maiores, haja uma tendência natural ao equilíbrio, causada pelos diferentes índices de utilização dos custos indiretos entre os diversos cursos, cabe salientar que o sistema de apuração é ineficaz, pois não aloca os custos indiretos com base em sua utilização dos serviços de apoio e, sim, baseado na quantidade de vagas que o mesmo possui. Assim, se um curso possui 100 (cem) vagas e apenas 50 (cinquenta) alunos, o custo indireto suportado pelos 50 (cinquenta) alunos equivale a um curso que possua 100 (cem) vagas e 100 (cem) alunos; verifica-se que no caso dos primeiros, os custos indiretos são duplicados se comparados com os últimos, mesmo sabendo que aqueles não fizeram uso dobrado dos serviços.

A ineficácia das práticas atuais é evidente, pois na realidade não há um consumo de recursos (custos indiretos) em função do número de vagas ofertadas e nem mesmo em função do número de vagas matriculadas em um ou outro curso, e sim por ocasião da necessidade de uso de determinado serviço/atividade de apoio (custo indireto) e quantidade de uso que se faz da mesma.

As práticas têm pontos positivos e negativos, sendo que os negativos encontram-se em vantagem considerando a alocação dos custos indiretos e sua distribuição inadequada aos objetos de custo, o que incorre em informações distorcidas para a gestão da Universidade, ou seja, cursos com custo mais elevado passam a ser vistos como mais econômicos enquanto que cursos com custo menor absorvem tais diferenças, passando a idéia de mais caros e logicamente menos atrativos.

Os prejuízos na informação podem acarretar decisões administrativas e acadêmicas inadequadas, que podem ir desde o incremento de um curso que já possui resultados positivos, até o investimento em um curso que não traz resultados.

3.6 – VANTAGENS E DESVANTAGENS DAS PRÁTICAS EM USO

Entende-se que a distribuição de recursos por centros de custo é positiva, desde que haja um acompanhamento contínuo do comportamento de tais centros e uma redistribuição de tais recursos aos objetos de custo que se utilizam, bem como de suas atividades de forma proporcional, subdividindo a atual estrutura em cursos, projetos e serviços, denominando-os de unidades de negócio.

Assim, sugere-se uma reorganização da estrutura de contas atual, passando para unidades de negócio, como, por exemplo, é o caso das disciplinas – cada uma pode ser uma unidade de negócio, onde se identifica o resultado, ou seja, através do custeamento se distribui as receitas e os custos diretos e indiretos até o nível dos cursos (unidades de negócios) e nestes automaticamente estarão sendo identificados resultados.

As práticas em uso pela UNOESC possuem algumas vantagens, dentre as quais pode-se citar com propriedade a clareza de identificação e contabilização dos custos diretos, a existência

de um plano de contas relativamente bem disposto e bastante objetivo e ainda se pode citar a predisposição da instituição, através de seu corpo dirigente e recursos humanos envolvidos, em alocar os custos da forma mais correta possível, o que só não ocorreu ainda pela inexistência de um modelo a disposição, bem como de uma estrutura tecnológica que facilite a implantação.

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

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

A formação de custos distorcidos prejudica também os acadêmicos, pois alguns pagam por atividades de apoio que não utilizam ou que utilizam pouco e outros pagam menos por atividades que usam muito.

A gestão por atividades (ABM), concepção maior da contabilidade por atividades (ABC) traz em sua essência a idéia de controle mais eficaz, dirigido a cada ponto da organização e essencialmente aos custos indiretos, que têm aumentado e nem sempre são alocados de forma ideal. Logo, entende-se que a descrição de um modelo de contabilidade por atividades (CPA) voltado às instituições universitárias vem ao encontro das necessidades da UNOESC e que será de grande valia para organizar o sistema de custeamento e, conseqüentemente, a produção de relatórios gerenciais melhores e mais confiáveis.

Objetivando demonstrar a aplicabilidade do método de custeamento e gestão por atividades, desenvolveu-se um estudo de caso prevendo sua aplicação; voltando-o ao processo de custeamento de um curso de graduação e um projeto de pesquisa.

Tal estudo, detalhado no capítulo quarto, foi realizado na Universidade do Oeste de Santa Catarina, no campus de Xanxerê. A proposta consta de uma distribuição da atual estrutura, descrita no capítulo dois, em atividades e a identificação dos direcionadores de custo de cada atividade, bem como sua relação, também através de direcionadores, com os objetos de custo resultantes das atividades relacionadas.

4.1 – UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES: ESTUDO DE CASO NA UNOESC – CAMPUS DE XANXERÊ

A Contabilidade Por Atividades vem demonstrando sua grande aplicabilidade nos mais diversos contextos organizacionais, proporcionando facilidades para a gestão, tanto no que se refere à estratégia quanto ao controle mais aprimorado dos custos decorrentes dos diversos processos, através da aplicação do método ABC.

No ambiente universitário entende-se que a aplicabilidade dos conceitos da contabilidade por atividades também seja possível, pois se trata de uma organização que, embora peculiar, possui praticamente todas as características de outras organizações produtivas ou prestadoras de serviços.

Considerando-se a hipótese de aplicação do modelo de Contabilidade Por Atividades como instrumento de controle de custos e seu potencial de contribuição para a Gestão Universitária, propõe-se, neste capítulo, um estudo de caso visando uma aplicação piloto na Universidade do Oeste de Santa Catarina, no campus de Xanxerê. A proposta visa uma aplicação para a função ensino e uma para a função pesquisa, contemplando um curso de graduação e um projeto de pesquisa.

O presente estudo de caso observou o comportamento dos custos no mês de agosto do ano 2000 por tratar-se de mês normal de atividades da instituição. O estudo utiliza-se fundamentalmente de cálculos proporcionais, evitando o envolvimento de valores, pois se entende que tal procedimento tende a distorções futuras por ocasião de alterações no poder aquisitivo da moeda e compromete a característica confidencial dos dados da instituição.

Nas tabelas que se encontram na seqüência, observam-se os percentuais de custos e receitas, por setor, distribuídos nas três funções do campus, em relação ao total de recursos do período do orçamento do campus.

Tabela 2 – Distribuição percentual de recursos do Campus de Xanxerê, por setor, na função **Administração**, em relação ao total de recursos do mês de agosto de 2000:

TIPO	C ONTAS	% Custos	% Receitas
T	PRÓ-REITORIA DE ADMINISTRAÇÃO	40,14	4,94
T	GABINETE DA PRÓ-REITORIA DE ADMINISTRAÇÃO	14,68	1,14
A	Custos e despesas gerais do gabinete da PROADM	14,68	1,14
T	ATIVIDADES DE APOIO ADMINISTRATIVO	24,56	3,80
A	Projeto Logix	0,71	-
A	Setor de almoxarifado	0,91	-
A	Setor de Compras	0,42	-
A	Setor de Contabilidade	1,03	0,06
A	Setor de Informática	3,23	1,97
A	Setor de Patrimônio	14,29	1,73
A	Setor de Pessoal	0,65	-
A	Setor de Reprografia	0,04	-
A	Setor de Serviço de Apoio ao Estudante – SAE	0,45	-
A	Setor de Serviços Gerais	0,84	-
A	Setor de Telefonia	1,03	-
A	Setor de Tesouraria	0,98	0,04
T	ASSESSORIAS	0,90	-
A	Assessoria de Imprensa	0,40	-
A	Assessoria Jurídica	0,50	-

Verifica-se que a função Administração, por ser totalmente de apoio, possui poucas receitas. A receitas registradas são referentes ao imposto de renda retido na fonte, quando a instituição se credita, registrando nos grupos originários do referido imposto. Além disso, também há créditos decorrentes das depreciações da infraestrutura física, os quais têm sido lançados nas

contas específicas, como é o caso dos setores de informática e patrimônio. No gabinete da Pró-Reitoria os créditos, além do IR, são oriundos de juros e acréscimos recebidos.

Analisando de forma genérica, trata-se da função mais distante dos objetos principais da universidade, porém é nela que as funções principais se apóiam, pois a universidade para existir efetivamente precisa de infraestrutura adequada. Isso em todos os aspectos, desde salas de aula, equipamentos até uma estrutura de gestão e organização interna de modo geral.

Constata-se que 40,14% dos custos totais do campus encontram-se na função Administração, onde se percebe claramente que 17,52% são destinados a infraestrutura física e laboratorial, restando, então, 22,62% de recursos que destinam-se à manutenção da estrutura existente. Estes entende-se, segundo a contabilidade por atividades, devam ser repassados à estrutura hierarquicamente inferior até o nível dos cursos e projetos de pesquisa e extensão, para, então sim haver uma mensuração adequada dos recursos realmente necessários para a existência e funcionamento adequado de cada curso, facilitando assim a determinação dos valores de mensalidade por curso ou disciplina.

Uma considerável diferença nos dados da tabela a seguir evidencia claramente que a função ensino (de graduação) é responsável pela maioria dos recursos originados no campus. Ainda assim faz-se necessário considerar a existência de estruturas de apoio e, como principal fonte de receitas, não há um controle por atividades, o que melhoraria a redistribuição dos custos, de gabinetes, e coordenações aos cursos e projetos.

Tabela 3 – Distribuição percentual de recursos do Campus de Xanxerê por setor, na função **Ensino**, em relação ao total de recursos do mês de agosto de 2000:

TIPO	C ONTAS	% Custos	% Receitas
T	PRÓ-REITORIA DE ENSINO	46,22	81,65
T	GABINETE DA PRÓ-REITORIA DE ENSINO	2,74	0,33
T	GABINETE DA PRÓ-REITORIA DE ENSINO	2,74	0,33
A	Custos e despesas gerais do gabinete da PROENS	2,74	0,33
T	ATIVIDADES DE APOIO AO ENSINO	6,92	0,41
T	ATIVIDADES DE APOIO AO ENSINO	6,92	0,41
A	Biblioteca	1,93	0,41
A	Projeto sistema acadêmico	0,40	-
A	Secretaria acadêmica	1,03	-
A	Vestibular	2,79	-
A	Apoio Pedagógico	0,77	-
T	ENSINO DE TERCEIRO GRAU	36,56	80,91
T	CENTRO DE CIÊNCIAS DA ED, HUMANAS E LETRAS	14,37	30,92
A	Direção e secretaria do CEHUL	2,11	0,13
A	Curso de educação física	3,34	7,29
A	Curso de letras	0,56	2,61
A	Curso de Pedagogia	4,38	14,42
A	Curso de pedagogia – extensão de São Domingos	2,32	4,28
A	Programa Magister	0,63	-
A	Curso de Educação artística	1,03	2,19
T	CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS	22,20	49,99
A	Direção e secretaria do CCSA	2,11	0,13
A	Curso de Ciências Contábeis	4,15	10,52
A	Curso de Tecnólogo em informática	3,02	8,54
A	Curso de Arquitetura e urbanismo	5,86	10,86
A	Curso de Direito	1,66	4,36
A	Curso de Administração empresarial	3,60	11,77
A	Curso de Design	1,81	3,81

Observa-se que há uma predominância de custos diretos, os quais, em sua maioria encontram-se no ensino superior, mais especificamente no Centro de Ciências Sociais Aplicadas, o qual também possui a maior incidência de receitas. Comparativamente, o Centro de Ciências Sociais Aplicadas consome diretamente 44% dos recursos por ele gerados, enquanto que o Centro de Ciências da Educação, Humanas e Letras consome diretamente 46% dos recursos por ele gerados; fatos que levam à conclusão de que existe um bom resultado decorrente dos custos diretos frente as receitas na função ensino.

Ocorre, ainda, que tais custos diretos podem ser mais bem determinados se houver uma redistribuição dos custos do gabinete da Pró-Reitoria e das Direções de Centro aos cursos em andamento, principais objetos de custo da instituição e responsáveis pela geração de 81, 65% das receitas da função.

Tabela 4 – Distribuição percentual de recursos do Campus de Xanxerê por setor, na função **Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação**, em relação ao total do mês de agosto de 2000:

TIPO	C ONTAS	% Custos	% Receitas
T	PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, EXT. E PÓS-GRADUAÇÃO	13,64	13,41
T	GABINETE DA PRÓ-REITORIA DE PESQ, EXT. E PG	2,12	0,31
T	GABINETE DA PRÓ-REITORIA DE PESQ. EXT. E PG	2,12	0,31
A	Custos e despesas gerais do gabinete da PROPEPG	2,12	0,31
T	ATIVIDADES DE APOIO A PESQUISA, EXT. E PG.	0,92	-
T	ATIVIDADES DE APOIO A PESQUISA, EXT. E PG.	0,92	-
A	Coordenações de pesquisa e extensão e editoração	0,92	-
T	PÓS-GRADUAÇÃO	4,41	5,48
T	CENTRO DE C. DA ED., HUMANAS E LETRAS	0,39	-
A	Pós-Graduação em Espanhol	0,39	-
T	CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS	4,02	5,48
A	Pós-Graduação em inovação do Direito processual e civil	1,48	2,08
A	Pós-Graduação em Planejamento Urbano	1,52	1,70
A	Pós-Graduação em Consultoria e auditoria de gestão	1,02	1,70
T	PESQUISA	1,89	0,13

T	CENTRO DE C.DA EDUCAÇÃO, HUMANAS E LETRAS	0,80	0,05
A	A função social da alfabetização dos alunos do CEJA de Xrê	0,10	-
A	Exercício físico, longevidade e saúde	0,12	0,01
A	Condições sanitárias nas escolas públicas de Ponte Serrada – SC	0,10	-
A	Gravidez na adolescência – manifestação da cultura juvenil	0,12	-
A	Dificuldades transição da linguagem oral para a escrita	0,12	0,02
A	Influências concepções teóricas das ciências humanas não processo de formação do educando do ensino médio	0,12	0,02
A	Dificuldades Aprendizagem	0,12	-
T	CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS	1,09	0,08
A	O Processo de construção urbana de Xanxerê	0,08	0,01
A	Contribuições da informática para alfabetização de crianças	0,12	0,02
A	Modelagem matemática de precificação de opções de ações	0,17	0,02
A	Saneamento ambiental no meio urbano de Xanxerê	0,10	-
A	Responsabilidade civil e criminal no acidente de trabalho	0,10	0,01
A	Voto direito ou dever do cidadão	0,10	0,01
A	Elaboração de um programa de simulação numérica de um financiamento habitacional	0,18	0,02
A	Processo estruturação espacial e nucleação da educação nos assentamentos do MST no município de Abelardo Luz - SC	0,12	-
A	Estudo histórico-sociológico da tipologia arquitetônica religiosa no oeste de Santa Catarina	0,12	-
T	EXTENSÃO	4,30	7,49
T	CENTRO DE C. DA EDUC., HUMANAS E LETRAS	2,91	3,22
A	Programa permanente de estudos e assessoria em educação	0,08	-
A	Projeto Escolas Nucleadas	2,61	3,22
A	Projeto Reciclagem de Lixo	0,22	-
T	CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS	1,39	4,27
A	Cursos conveniados SINE/FAT/CODEFAT	1,02	4,27
A	CETEC/MSD – Ensino à distância	0,37	-

A tabela 4 (quatro) demonstra as afirmações anteriores sobre as proporções do setor de pesquisa, extensão e Pós-Graduação, o qual ainda encontra-se em fase de estruturação. O nível de atividades desse setor é reduzido, representando apenas 13,41% das receitas geradas no período e consumindo 13,64% das mesmas.

Ainda assim, e considerando tratar-se de uma das funções que justificam a própria existência da universidade, entende-se que os percentuais venham ao encontro às atuais expectativas.

Na análise interna, verifica-se que grande parte dos recursos obtidos (32%), têm origem no convênio entre a UNOESC e a Secretaria da Família do Estado de Santa Catarina. Convênio esse que visa o oferecimento de cursos de qualificação e requalificação profissional para trabalhadores. Em seguida identifica-se como segunda maior fonte de receitas, o projeto Escolas Nucleadas, responsável por 24% das receitas da extensão. As demais receitas substanciais ocorrem por conta da Pós-Graduação, mais especificamente, das mensalidades cobradas dos alunos.

No que se refere à pesquisa, as únicas receitas existentes ocorrem por conta dos créditos de IR ocorridos por ocasião do pagamento das bolsas aos alunos e dos salários aos professores orientadores. Importante ressaltar que se tratam de valores pouco relevantes, perfazendo 0,13% no total.

Com o levantamento dos percentuais em cada uma das funções, pode-se fazer uma análise do contexto, conforme demonstra-se na tabela a seguir.

Tabela 5 – Distribuição percentual de recursos do Campus de Xanxerê, por Função, em relação ao total do mês de Agosto de 2000:

Funções:	Custos (%)	Receitas (%)
Administração	40,14	4,94
Ensino	46,22	81,65
Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação	13,64	13,41
Total	100,00	100,00

Considerando-se os números levantados, avalia-se que a função ensino é responsável pela geração de 81,65% dos recursos totais do período, consumindo 46,22% de tais recursos, onde 36,56% dos recursos totais são consumidos diretamente e os outros 9,66% indiretamente (atividades de apoio).

A função Administração é responsável pela geração de 4,94% dos recursos totais do Campus no período e pelo consumo de 40,14% de tais recursos. Verifica-se que a totalidade dos recursos consumidos pela função Administração compõe-se de custos indiretos (atividades de apoio). É importante salientar que a maioria dos recursos desta função são consumidos pelo setor de patrimônio e pelo gabinete da Pró-Reitoria de Administração, responsável pela manutenção e despesas administrativas gerais.

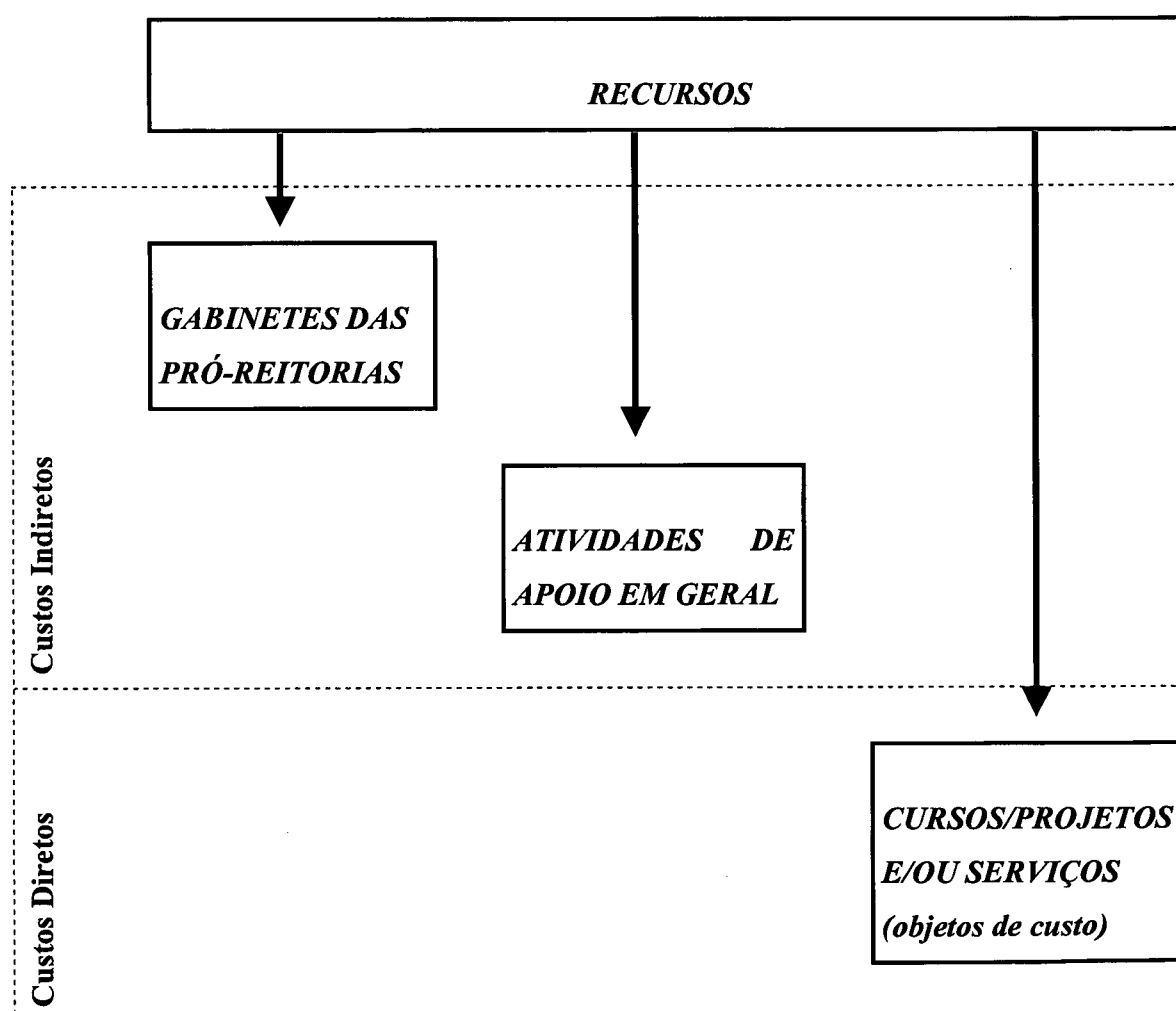
Quanto a função Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação, nota-se que a mesma consome 13,64% dos recursos totais do Campus, sendo responsável pela geração de 13,41% de tais recursos. As principais fontes de receitas são os cursos de extensão (convênios com a Secretaria da Família/FAT/CODEFAT) e os cursos de Pós-Graduação.

De modo geral, considerando que através contabilidade existente é possível conhecer o registro e a destinação de todos os recursos orçamentários de cada função no exercício, torna-se tranqüila a identificação da distribuição dos recursos em análise, os quais localizam-se em três diferentes itens, que são: 1) Atividades de apoio às funções objetivo da instituição: a) Ensino e, b) Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação; 2) Atividades de apoio correspondentes à função Administração; e, 3) Investimentos em infraestrutura física e tecnológica. Tais atividades absorvem todos os custos indiretos existentes e ainda alguns custos que, embora indiretos, possam ter tratamento como diretos pela facilidade de identificação com os objetos de custo e que não vêm tendo tal tratamento pela inexistência de uma metodologia mais adequada de contabilização e controle. São falhas evidentes da ausência de um sistema para auxiliar o gerenciamento contábil e a conseqüente tomada de decisões.

No caso da apuração dos custos, a grande dificuldade, conforme já citado neste trabalho, encontra-se na distribuição inadequada dos custos indiretos, os quais permanecem em setores ou sub-setores, não havendo uma redistribuição aos objetos de custo da instituição, prejudicando assim o levantamento ideal dos custos de cada curso, projeto ou serviço (objetos de custo) prestados pela instituição.

A figura a seguir demonstra como é feita a distribuição de custos, onde podemos citar, como exemplo, os custos com pessoal, materiais de uso e consumo e outros custos diretos e indiretos.

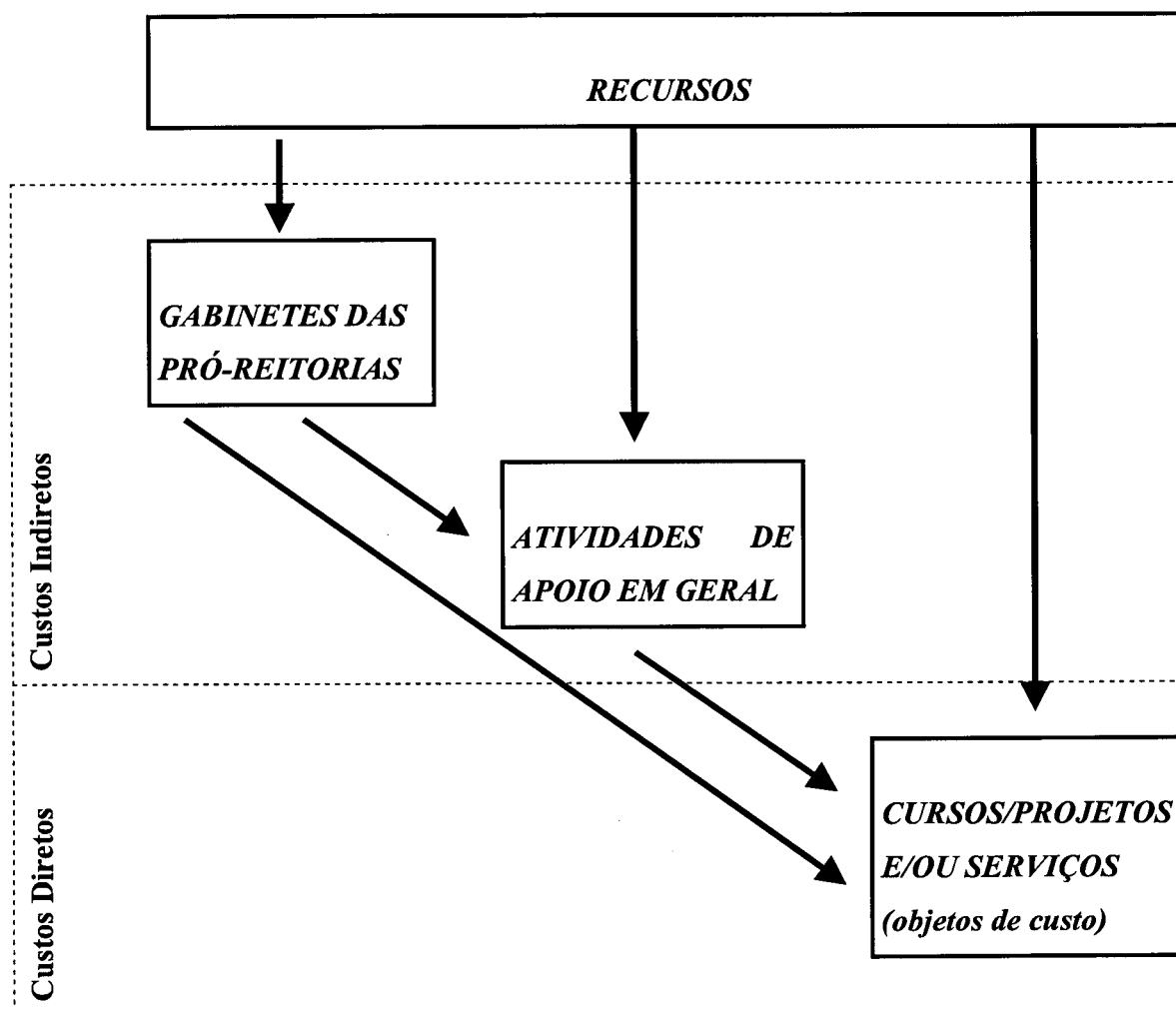
Figura 10: Distribuição Tradicional dos Custos na UNOESC – Xanxerê



Nota-se, claramente, que os custos indiretos não são redistribuídos, permanecendo em setores de apoio, a partir de onde é feito o rateio para os cursos, com base no número de créditos de cada curso; prejudicando a apuração dos custos reais de cada curso, projeto ou serviço. Assim, evidencia-se que os custos diretos são realmente contabilizados e distribuídos para seus objetos de custo com perfeição, porém, os custos indiretos não são trabalhados suficientemente, permanecendo em setores os quais não geram receitas e não podem auxiliar na determinação precisa do custo de cada objeto de custo.

A distribuição ideal desejada e segundo a qual baseia-se a contabilidade por atividades, é aquela que realoca os valores das atividades de apoio aos objetos de custo; identificando um percentual direto de uso das atividades de apoio pelos objetos de custo, por meio da utilização dos direcionadores de custo, permitindo assim, determinar em que percentual os custos de natureza indireta influenciam em cada curso, projeto ou serviço.

Figura 11: Realocação dos Custos Indiretos aos Objetos de Custos



A figura demonstra, através das setas inseridas (direcionadores), como o processo de alocação deveria continuar até a identificação de todos os recursos aos objetos de custo.

A prática é relativamente simples, bastando para tal a identificação da proporcionalidade de uso ou necessidade de cada atividade de apoio, se relacionada com cada objeto de custo.

Feita a análise das atuais práticas de custeamento existentes na UNOESC – Campus de Xanxerê, torna-se possível levantar alguns pontos principais, os quais caracterizam as práticas atuais e entende-se possam ser melhor avaliados:

- A apuração dos custos por objeto de custo é realizada com base em cálculo extra-contábil, onde é realizada a somatória entre os custos diretos do objeto e a proporcionalidade que lhe cabe por ocasião do resultado da divisão de todos os demais custos (indiretos – oriundos essencialmente das atividades de apoio) pela quantidade total de créditos oferecidos no semestre, independente de curso. Tal apuração é prejudicial por vários aspectos, dentre os quais podemos citar que não considera as diferentes características e freqüências de utilização das atividades de apoio, como por exemplo, os laboratórios; não prevendo diferenciações entre as disciplinas de um mesmo curso, por ocasião de suas particularidades.
- A contabilidade, da forma em que se encontra organizada, não possui parâmetros para viabilizar um cálculo mais preciso e útil, baseado em suas próprias informações.
- Não há uma cultura de utilização do sistema contábil voltado ao fornecimento de informações para a gestão da universidade. O setor responsável não dispõe de condições para a implantação de controles mais eficazes em curto espaço de tempo. Está em andamento a implantação de um novo sistema, porém o mesmo deverá ainda passar por algumas fases, das quais é possível citar que deverá ser desenhado pela instituição conforme suas necessidades, deverá haver um acompanhamento técnico constante em sua implantação, se fará necessário treinar todos os usuários e vencer resistências humanas, bem como os conflitos de pontos de vista.
- Não há conhecimento real dos custos totais de cada objeto de custo, trazendo um desconforto aos gestores e impedindo a realização de ações corretivas

específicas em caso de necessidade, bem como a organização das políticas de investimentos da instituição.

- Existem atividades de apoio que não são necessárias a todos os cursos, porém encontram-se incluídas no custo total de cada curso, evidenciando a possibilidade de distorções no custo total e conseqüentemente nas políticas de valores praticadas pela instituição.

Faz-se necessária uma observação mais generalizada acerca das dificuldades existentes nas práticas atualmente utilizadas, as quais entende-se que sejam inevitáveis em uma estrutura que teve um grande crescimento em tão curto espaço de tempo. Importante também salientar que há uma preocupação com as falhas da estrutura atual e que já existem ações visando melhorar tais práticas, essencialmente para otimizar as informações para a gestão, buscando o levantamento real dos custos.

Tais ações de melhoria, porém, têm como objetivo justamente encontrar soluções para o problema da alocação dos custos indiretos aos objetos de custo da instituição, resolvendo automaticamente o suprimento de informações para a gestão.

Percebe-se, segundo esta análise, que as necessidades de informação sentidas pela instituição podem ser totalmente supridas pela implantação da contabilidade por atividades.

4.2 – A APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES NA ESTRUTURA ATUAL DA UNOESC – CAMPUS DE XANXERÊ

Tendo em vista a necessidade de demonstração dos principais procedimentos para a implantação e das diferenças entre o uso da contabilidade por atividades e as práticas atuais de custeamento, tanto no que tange ao suprimento de informações, quanto no que se refere ao cálculo dos custos, verifica-se um estudo sobre a estrutura atual, considerando as adaptações necessárias para que haja um controle por atividades.

Faz-se, a seguir, um breve estudo visando adequar a estrutura atual às características da contabilidade por atividades; buscando descrever, para os setores existentes, as principais atividades e tarefas desenvolvidas, bem como identificar os direcionadores de custo mais adequados para cada atividade.

Inicialmente propõe-se a readequação da estrutura atual, demonstrada anteriormente, para uma estrutura que corresponde às práticas realmente adotadas, conforme a figura 12.

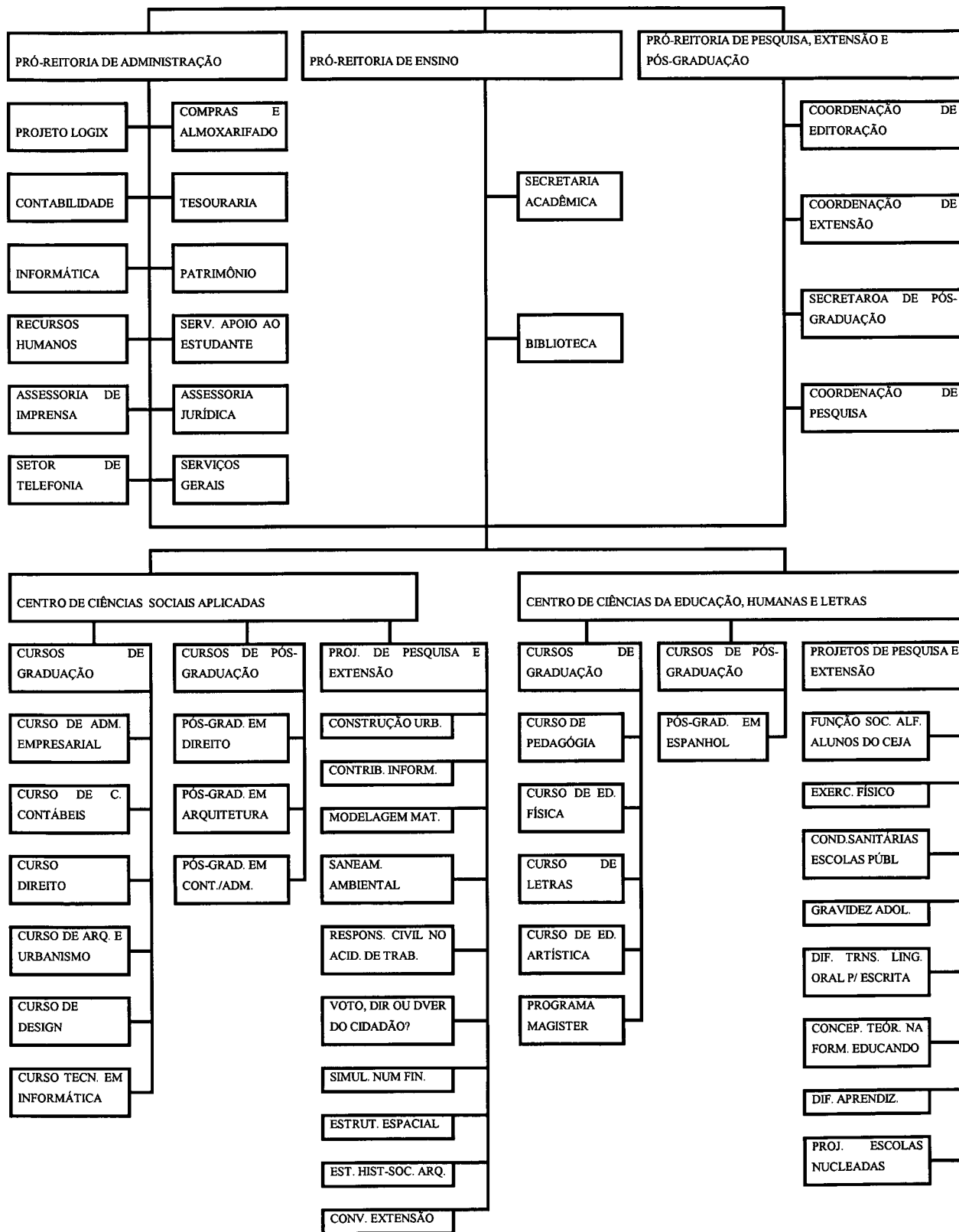
Basicamente as alterações propostas encontram-se na esfera de atuação dos centros (divididos por área do conhecimento), os quais são operacionalmente responsáveis pela realização e coordenação das atividades de extensão e dos cursos de Pós-Graduação oferecidos pela instituição.

Inclui-se na proposta de adequação da estrutura a disposição das atividades de apoio de forma tal que facilite a realocação de seus custos aos objetos de custo pertencentes a cada centro de conhecimento.

Invariavelmente, as responsabilidades se mantêm, de acordo com os cargos e funções já existentes. Apenas propõe-se alterar a estrutura de distribuição das funções de apoio, permitindo aproximá-las da sua finalidade maior que é o suporte às atividades fim, que são os cursos, projetos e serviços prestados pela Instituição.

No caso dos projetos de pesquisa e extensão são necessárias relações contratuais, que devem ser contabilizadas quando do uso indireto de recursos, pela utilização de atividades de apoio do Campus. Tal procedimento facilita a redistribuição dos recursos, constituindo-se em melhor critério quando do custeamento.

Figura 12: Proposta de Readequação da Estrutura Atual da UNOESC – Xanxerê



Com a distribuição dos objetos de custo em três grupos principais, objetiva-se facilitar a alocação dos custos das atividades de apoio já existentes e que se fazem necessárias especificamente para um ou para outro grupo de objetos de custo. Por exemplo, pode-se citar o caso do setor de coordenação de Pós-Graduação que anteriormente ficava isolado no gabinete da Pró-Reitoria de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação. Agora pode-se facilmente alocar os custos de sua manutenção aos centros e a cada curso de Pós-Graduação em andamento nos mesmos.

No caso do Ensino, na UNOESC, o mesmo é dividido, sendo que se entende por ensino apenas a graduação. Daí a responsabilidade da Pró-Reitoria de Ensino estar relacionada apenas aos cursos de graduação e suas respectivas atividades de apoio.

Embora as alterações na estrutura facilitem a alocação de alguns custos, tais alterações não eliminam por completo algumas dificuldades de identificação e alocação de custos indiretos já existentes. Um exemplo típico é o caso da Biblioteca e da Secretaria Acadêmica, que são utilizadas por todos os cursos, projetos e serviços, havendo a necessidade de trabalhar sua alocação proporcional ao uso/necessidade de cada um; o que não é facilitado pela subdivisão em grupos de objetos de custo.

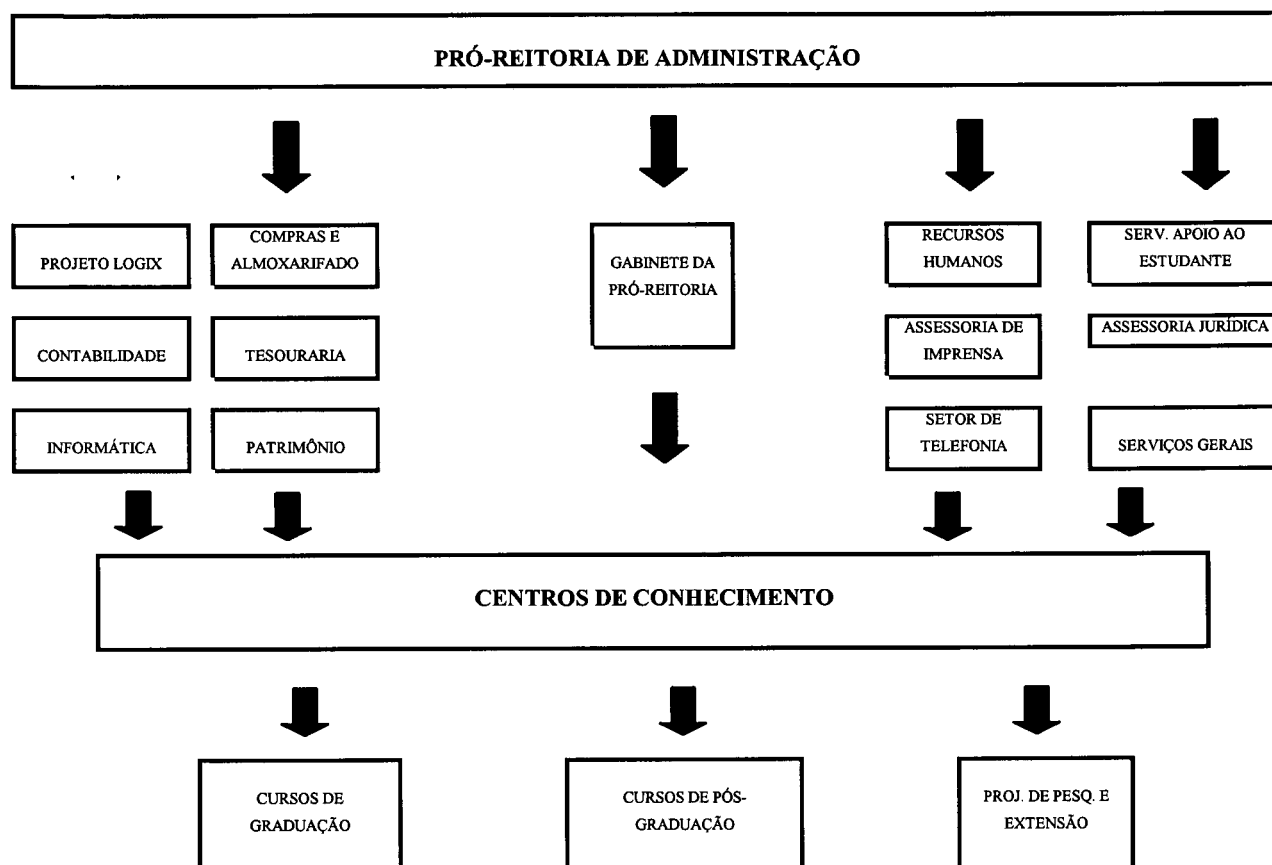
No caso das atividades de apoio relacionadas à Pró-Reitoria de Administração, também se faz necessário um estudo sobre a alocação proporcional a cada um dos objetos de custo existentes, pois em tal setor encontram-se custos necessários à manutenção da estrutura como um todo, não sendo necessária para o suporte de apenas um ou outro grupo de objetos de custo.

Visando melhor absorver a idéia da redistribuição, em um primeiro momento já se torna possível identificar alguns custos a seus objetos de forma mais específica.

Separando, primeiramente, os grandes grupos de atividades de apoio, pode-se proceder algumas conclusões interessantes e úteis para a identificação dos direcionadores de custo; conforme se pode observar nas figuras 13, 14 e 15. O raciocínio é não perder tempo buscando

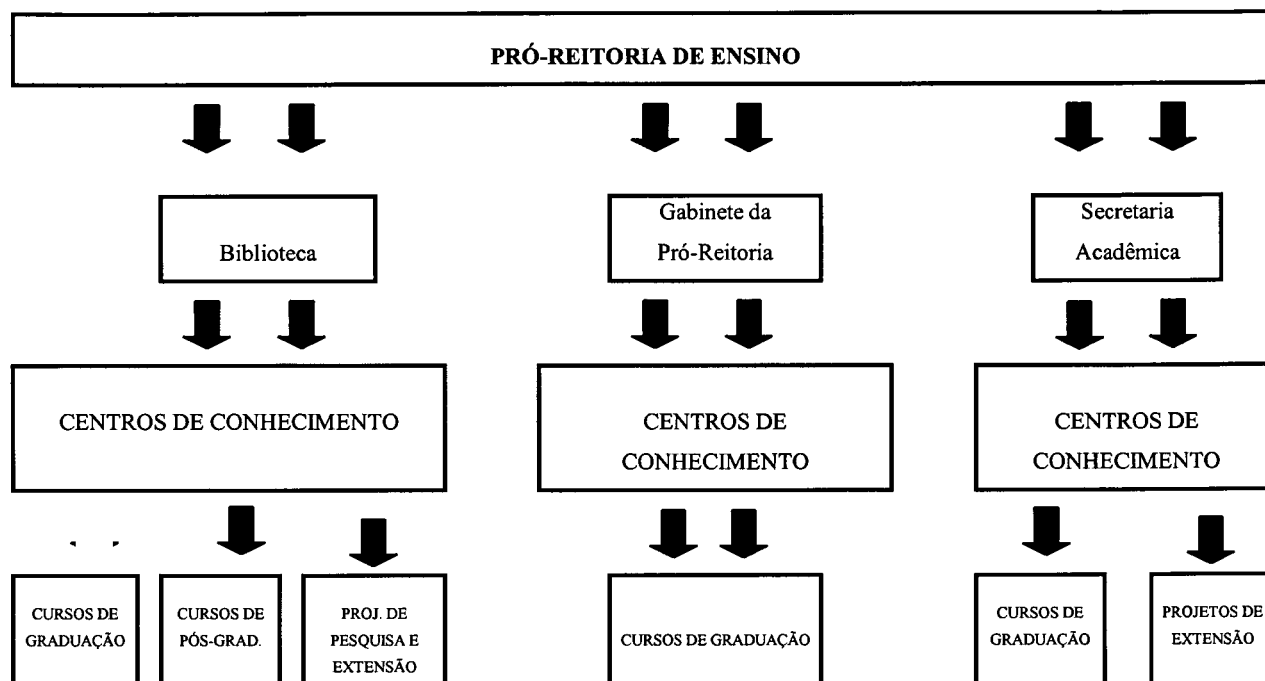
identificar direcionadores para atividades ou grupos que não fazem uso de determinadas estruturas, usando de raciocínio lógico para agilizar o processo.

Figura 13: Distribuição de Recursos das Atividades de Apoio Administrativo



No caso da Pró-Reitoria de Administração, por tratar-se de custo indireto e função de apoio necessária para a manutenção e coexistência de toda a estrutura da instituição, a lógica é que os seus custos sejam distribuídos para todos os objetos de custo. Primeiramente para o Gabinete da Pró-Reitoria e para as atividades de apoio e, destas para os centros e objetos de custo. A forma de identificação da razão de distribuição de tais recursos se dá pela identificação do direcionador de cada uma das atividades constantes dos setores de apoio.

Figura14: Distribuição de Recursos das Atividades de Apoio ao Ensino

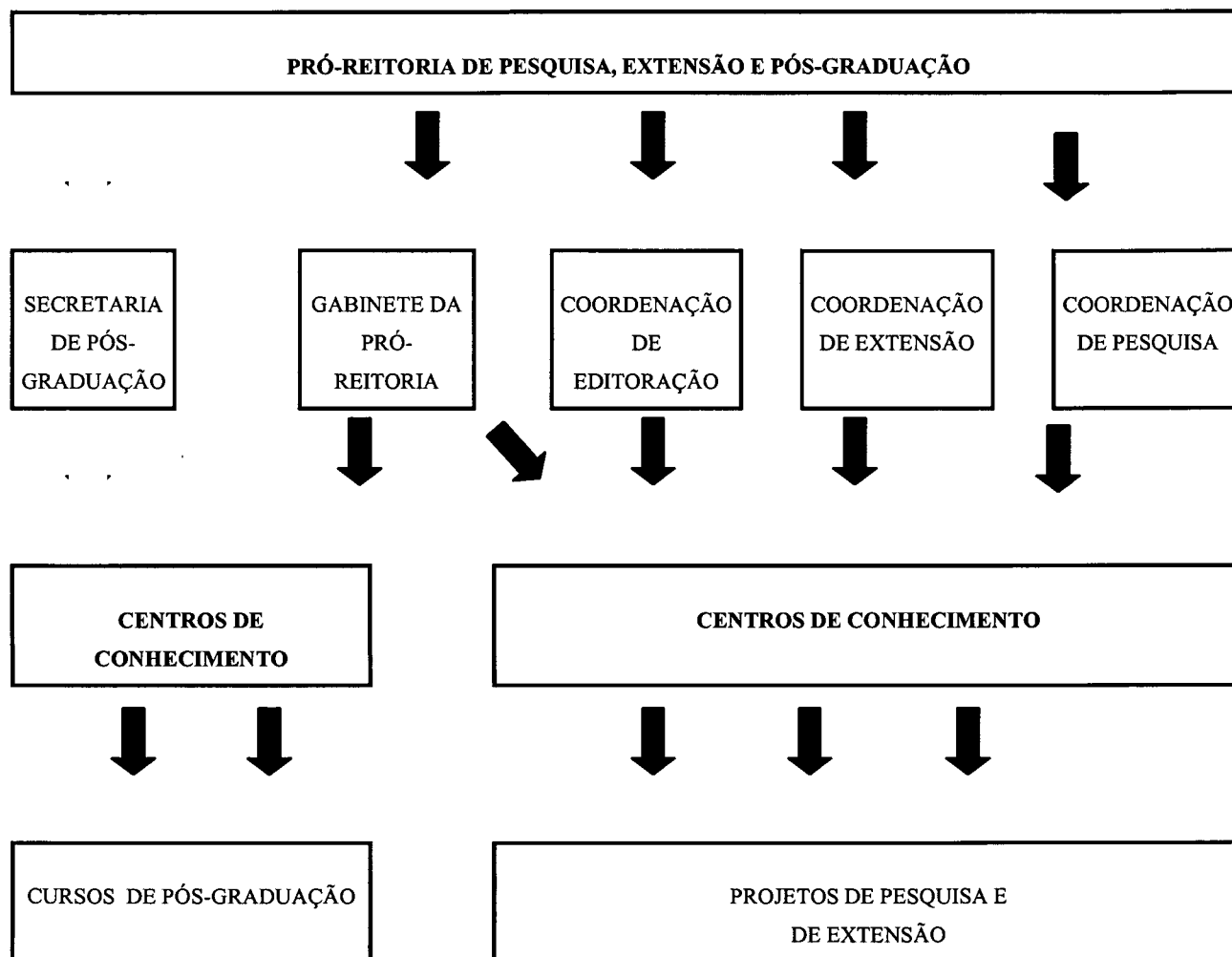


Pode-se notar algumas peculiaridades da Pró-Reitoria de ensino, no que se refere à distribuição dos custos:

- Os custos da Biblioteca são os únicos rateados entre os centros e todos os objetos de custo;
- Os custos da Secretaria Acadêmica são rateados entre os cursos de graduação e de extensão, não havendo participação dos cursos de Pós-Graduação, pois os mesmos possuem secretaria própria;

Os custos da Pró-Reitoria de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação, conforme a figura 15, são os mais fáceis de identificar, pois trata especificamente de dois grupos de objetos de custo: Pós-Graduação e pesquisa e extensão.

Figura 15: Distribuição de Recursos das Atividades de Apoio à Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação



No caso da Pró-Reitoria de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação, fica evidente a total desvinculação da graduação e a separação entre os custos indiretos correspondentes às coordenações de pesquisa, extensão e editoração e a secretaria de Pós-Graduação, sendo que apenas a última tem seus custos repassados aos cursos de Pós-Graduação, juntamente com parcela dos custos de manutenção da própria Pró-Reitoria e suas atividades de apoio diretas (no caso apenas o gabinete da Pró-Reitoria).

Feita uma análise global sobre que setores de apoio têm seus custos direcionados e para que objetos de custo se faz necessário identificar em que atividades os mesmos se compõem e os direcionadores de recursos para cada atividade e para os seus respectivos objetos de custo. Cabe também analisar se os objetos de custo, foco da primeira análise, utilizam-se realmente de todas as atividades de cada setor de apoio ou apenas há uma utilização parcial. Para tanto, a identificação dos direcionadores de custos, através dos questionamentos necessários para determiná-los, será de grande importância, pois acabará por responder também a tal interrogação.

O cálculo dos custos de cada atividade encontra-se determinado em percentuais dos custos totais da instituição, visando evitar a necessidade de correções por ocasião de alterações no poder aquisitivo da moeda, preservando também a característica confidencial dos valores.

O modelo de cálculo utilizado é o de Decomposição Multiníveis dos Custos que, em síntese, busca identificar todos os direcionadores de custos de todas as atividades e, posteriormente, aglutinar as atividades que possuem mesmos direcionadores em grupos, substituindo assim uma grande quantidade de atividades por um único grupo. Tal procedimento não altera o custo final dos objetos de custo, apenas simplifica o processo, pois aloca todos os custos de várias atividades (que possuem mesmo direcionador) ao mesmo tempo. Isto reduz a complexidade e demora na apuração dos custos, simplificando o processo de apuração e alocação, bem como, segundo BOISVERT (1999:33) “- Calcula-se o impacto sobre os custos dos principais direcionadores de custos”.

Para facilitar o entendimento dos procedimentos utilizados é importante esclarecer que o presente estudo visou, basicamente, demonstrar a possibilidade de implantação da contabilidade por atividades numa estrutura universitária, sendo que para tal, foi feito o levantamento, através do uso da contabilidade por atividades, dos custos de um curso de graduação, no caso o curso de **Ciências Contábeis** e de um projeto de pesquisa, no caso o projeto de **Modelagem Matemática de Precificação de Opções de Ações**. Contempla-se assim as funções Ensino, Pesquisa e Extensão.

A escolha do projeto de pesquisa foi aleatória, já a escolha do curso de Ciências Contábeis foi proposital e devido a vários motivos, dentre os quais podemos citar a formação na área; e em especial a vinculação e conhecimento do curso e sua estrutura devido a experiência passada como Docente e Coordenador do mesmo.

Desse modo, propõe-se identificar, na seqüência, além dos itens já mencionados e outros importantes, também a porção de custos que cabe a cada objeto fruto da análise proposta neste estudo (curso de Ciências Contábeis e projeto de pesquisa de Modelagem Matemática de Precificação de Opções de Ações).

A seguir encontra-se a relação dos setores de apoio (origem dos custos indiretos), das principais atividades identificadas em cada setor, dos percentuais utilizados por cada atividade sobre o total de recursos da instituição, dos direcionadores de custos avaliados como mais adequados para distribuição dos custos de cada atividade relacionada, bem como dos objetos de custo que fazem uso de cada atividade, visando identificar onde serão alocados ou distribuídos os custos, agilizando o processo. Cabe ressaltar que a base percentual dos recursos utilizados por setor já foi calculada e a mesma encontra-se expressa nas tabelas de número 2, 3 e 4 constantes deste capítulo.

A disposição do cálculo consta primeiramente da identificação dos setores, em seguida das atividades e recursos, direcionadores e objetos de custo relacionados a cada atividade. Posteriormente, todas as atividades que possuem direcionadores comuns são agrupadas e então é realizado o cálculo do percentual (ou valor) por direcionador, que cabe a cada objeto de custo em questão e, finalmente, obtém-se o percentual de custo total de cada objeto de custo através da somatória dos percentuais por direcionador já calculados.

Para a realização da seqüência de procedimentos de forma melhor ordenada, faz-se necessário o conhecimento da composição dos principais direcionadores de custo, também chamados de detonadores de atividade. Assim, na tabela 6, identificam-se os direcionadores e seus respectivos valores totais e por curso/projeto integrante do exemplo de custeamento proposto, constituindo em memória de cálculo para a futura apuração das proporcionalidades.

Tabela 6: Composição dos Principais Direcionadores de Custo

Bases de Cálculo Direcionador	Graduação		Pós-Graduação	Pesquisa e Extensão		Total
	Total	Ciências Contábeis	Total	Total	Modelagem Matemática	
Número de créditos oferecidos	25.960	3.908	280	320	20	26.560
Número de créditos matriculados	24.460	3.850	280	320	20	25.060
Número de requisições de material	131	16	17	02	-	150
Número de chamadas de (informática)	120	15	12	40	05	172
Número de solicitações de bolsas (SAE)	563	83	-	16	01	579
Número de bolsas concedidas (SAE)	436	58	-	16	01	452
Número de cadastros – fichas de emprego	725	120	12	-	-	737
Número de créditos por disciplina (média)	04	04	2,4	-	-	3,5
Número de matrículas por disciplina (média)	42	39	32	-	-	40
Número de concluintes	138	36	52	-	-	190
Número de matrículas	1.285	202	115	16	16	1.414
Número de vagas oferecidas	1.460	250	140	16	16	1.614
Número de cursos oferecidos	10	01	04	16	01	30
Número de projetos de pesquisa	-	-	-	16	01	16
Número de disciplinas oferecidas	169	-	04	-	-	173
Número de empréstimos de livros	1.139	273	16	41	04	1.196
Número de aquisições de livros	83	04	12	-	-	95

Tendo os direcionadores, torna-se possível identificar os custos das atividades de apoio aos seus respectivos objetos de custo.

Pode-se detalhar essa identificação em nível de cursos de graduação ou pós-graduação ou de projetos de pesquisa e extensão, de acordo com as necessidades de planejamento e controle da organização.

A tabela 7, a seguir, identifica as principais atividades dos setores de apoio às atividades fim ou objetos de custo da instituição, não considerando como apoio os setores de bens permanentes, como é o caso do grupo Patrimônio e nem os setores, que embora tenham denominação de apoio sejam de identificação direta com os objetos de custo, como é o caso do setor de telefonia e serviços gerais, onde é identificado o usuário por chamada.

No caso específico dos setores não relacionados que possuem custos, ainda que diretos, alocados a outros setores de apoio, como é o caso do setor de telefonia, a realocação ocorre quando da identificação do uso daquele setor, usuário do benefício. Isto, automaticamente, viabiliza a identificação dos recursos necessários por objeto de custo quando do custeamento final.

Tabela 7: Identificação das atividades dos Setores de Apoio da UNOESC – Xanxerê

SETOR	ATIVIDADE(s)	% RECURSOS TOTAIS	DIRECIONADOR(es) DE CUSTO	OBJETO(s) DE CUSTO (Que se utiliza(m) da Atividade)
Gabinete da Pró-Reitoria de Administração	Gestão financeira	4,00	No. Créditos oferecidos	Todos
	Gestão de recursos humanos	2,50	No. Créditos oferecidos	Todos
	Gestão do Patrimônio	2,18	No. Créditos oferecidos	Todos
	Manutenção do Patrimônio	6,00	No. Créditos oferecidos	Todos
Projeto Logix	Mapeamento situacional	0,10	No. Créditos oferecidos	Todos
	Treinamento	0,10	No. Créditos oferecidos	Todos
	Transf de bases de dados	0,40	No. Créditos oferecidos	Todos
	Implantação Sistemática	0,11	No. Créditos oferecidos	Todos
Almoxarifado	Controle de materiais	0,43	Número de requisições	Todos (exceto proj. de pesquisa)
	Fornecimento de materiais	0,48	Número de requisições	Todos (exceto proj. de pesquisa)
Compras	Tomada de preços	0,30	Número de requisições	Todos (exceto proj. de pesquisa)
	Aquisições	0,12	Número de requisições	Todos (exceto proj. de pesquisa)
Contabilidade	Gerenciamento do SIC	0,85	Nº de créditos oferecidos	Todos
	Geração da folha de pagto	0,18	Nº de créditos oferecidos	Todos
Informática	Suporte técnico	0,56	Nº de chamadas	Todos
	Manutenção dos sistemas e laboratórios	2,67	Nº de créditos oferecidos	Todos
SAE	Recebimento e organização dos pedidos de bolsa – art. 170	0,22	Nº de solicitações	Cursos de Graduação
	Divulgação e organização das concessões de bolsa – art. 170	0,15	Nº de beneficiados	Cursos de Graduação
	Cadastro de alunos carentes	0,08	Nº de cadastros	Cursos de Graduação
Tesouraria	Recebimentos	0,30	Número de matrículas	Todos
	Controle do fluxo financeiro	0,25	Número de matrículas	Todos
	Pagamentos	0,43	Número de matrículas	Todos
Assessoria Jurídica	Acompanhamento Jurídico em geral	0,50	Número de créditos oferecidos	Todos
Assessoria de Imprensa	Divulgação Interna e Externa	0,40	Número de cursos oferecidos	Todos

Gabinete da Pró-Reitoria de Ensino	Acompanhamento das atividades de ensino em geral	2,74	Número de créditos matriculados	Todos os cursos de Graduação
Secretaria de Registro e Controle Acadêmico - SERCA -	Registro de Horários	0,30	Nº de créditos por disciplina	Cursos de Graduação
	Matrículas	0,25	Número de matrículas por disciplina	Cursos de Graduação
	Lançamento de notas	0,20	Número de matrículas por disciplina	Cursos de Graduação e extensão
	Registro de Diplomas	0,15	Número de concluintes	Cursos de Graduação
	Rematrícula/aproveitamento de estudos/Disciplinas isoladas	0,13	Número de matrículas por disciplina	Cursos de Graduação
Biblioteca	Classificação	0,38	Nº de aquisições	Cursos de Graduação e Pós-grad.
	Indexação	0,25	Nº de aquisições	Cursos de Graduação e Pós-grad.
	Catálogo	0,30	Nº de aquisições	Cursos de Graduação e Pós-grad.
	Consultas no local	0,40	Nº de créditos matric.	Todos
	Empréstimos	0,45	Total de empréstimos	Todos
	Devoluções de empréstimos	0,15	Total de empréstimos	Todos
Projeto Acadêmico Sistema	Mapeamento situacional	-	No. Créditos oferecidos	Cursos de Graduação
	Treinamento	-	No. Créditos oferecidos	Cursos de Graduação
	Transf de bases de dados	0,12	No. Créditos oferecidos	Cursos de Graduação
	Implantação do Sistema	0,28	No. Créditos oferecidos	Cursos de Graduação
Vestibular	Fiscalização das provas	1,90	Nº de créditos oferecidos	Cursos de Graduação
	Divulgação dos resultados	0,89	Nº de créditos oferecidos	Cursos de Graduação
Apoio Pedagógico	Apoio a docentes em geral	0,77	Nº disciplinas oferecidas	Cursos de Graduação
Direções de Centros de Conhecimento	Coordenação de atividades de Ensino, pesquisa e extensão.	2,11	Nº de créditos oferecidos	Todos
Gabinete da Pró-Reitoria de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação	Coordenação das atividades de Pesquisa, extensão e Pós-Graduação em geral	2,12	Nº de Créditos oferecidos	Cursos de Pós-Graduação, proj. de pesquisa e extensão
Coordenação de Pesquisa, Extensão e Editoração	Coordenação de Pesquisa	0,10	Nº de Projetos	Proj. de pesquisa
	Coordenação de Extensão	0,50	Nº de Projetos	Cursos de Extensão
	Coordenação de Pós-Graduação	0,32	Nº de créditos matricul.	Cursos de Pós-Graduação

Coord de ativ de Ensino, pesquisa e extensão			X																
Coordenação das atividades de Pesquisa, extensão e Pós-Graduação em geral			X																
Coordenação de Pesquisa																			X
Coordenação de Extensão																			X
Coordenação de Pós-Graduação			X																

Na tabela 8, exposta, percebe-se claramente que o direcionador mais comum é o nº de créditos oferecidos, principalmente por tratar-se de parâmetro para a instituição, no que diz respeito a preparação da estrutura necessária e levando em consideração a possibilidade de captação de recursos. Isso corresponde também ao estágio acadêmico atual da instituição, voltada predominantemente às atividades de ensino. No entanto, os outros direcionadores promovem, desde agora, a identificação dos custos das demais funções da organização: pesquisa, extensão e pós-graduação, ou seja, desta forma, com o controle proporcionado pela contabilidade por atividades é possível orientar, de maneira segura, os destinos da universidade.

Ainda, é possível notar que o nº de créditos matriculados, nº de requisições de material, nº de matrículas por disciplina, nº de matrículas e nº de aquisições de livros vêm na seqüência, como direcionadores que satisfazem às necessidades de mais que uma atividade.

Com a utilização das tabelas 7 e 8, foi construída a tabela 9, com atividades e respectivos percentuais de recursos totais da instituição, necessários para a manutenção de um curso de graduação (no caso Ciências Contábeis) e um projeto de pesquisa (no caso Modelagem Matemática).

Tabela 9: Percentual de recursos totais consumidos por Atividade de cada objeto de custo em análise

Atividades	Objetos de Custo	
	Curso de Ciências Contábeis (% de recursos totais)	Proj. de Modelagem Matemática (% de recursos totais)
Gestão financeira	0.59	0.003000
Gestão de recursos humanos	0.37	0.002000
Gestão do Patrimônio	0.32	0.002000
Manutenção do Patrimônio	0.88	0.005000
Mapeamento situacional (Logix)	0.01	0.000075
Treinamento RH – Tcn-administrativo	0.01	0.000075
Transf de bases de dados	0.06	0.000301
Implantação Sistemática (Logix)	0.02	0.000083
Controle de materiais	0.05	-
Fornecimento de materiais	0.05	-
Tomada de preços	0.03	-
Aquisições	0.01	-
Gerenciamento do SIC	0.13	0.000640
Geração da folha de pagamento	0.03	0.000135
Suporte técnico	0.05	0.016279
Manutenção dos sistemas e laboratórios	0.39	0.002011
Recebimento pedidos de bolsa	0.03	-
Divulgação e organização das bolsa concedidas	0.19	-
Cadastro de alunos carentes	0.01	-
Recebimentos de recursos	0.04	0.000212
Controle do fluxo financeiro	0.04	0.000176
Pagamentos	0.06	0.000304
Acompanhamento Jurídico em geral	0.07	0.000376
Divulgação Interna e Externa	0.01	-
Acomp. das ativ de ensino em geral	0.04	-
Registro de Horários	0.04	-
Matrículas	0.03	-

Lançamento de notas	0.03	-
Registro de Diplomas	0.03	-
Rematrícula/aproveitamentos/disciplinas isoladas	0.02	-
Classificação de livros	0.02	-
Indexação de livros	0.01	-
Catologação de livros	0.01	-
Consultas bibliográficas no local	0.06	0.000319
Empréstimos de livros	0.10	0.001505
Receb de devoluções de livros	0.03	0.000501
Map situacional da graduação	-	-
Treinar funcionários da SERCA	-	-
Transferência de dados da SERCA	0.02	-
Implantação do Sistema Logix	0.04	-
Fiscalização das provas do vestibular	0.28	-
Divulgação dos resultados do vestibular	0.13	-
Apoio a docentes em geral da graduação	0.11	-
Coord de ativ de Ensino, pesq e extensão	0.31	0.001589
Coordenação das atividades de Pesquisa, extensão e Pós-Graduação em geral	-	0.001596
Coordenação de Pesquisa	-	0.006250
Coordenação de Extensão	-	-
Coordenação de Pós-Graduação	-	-
Total	4,73	0,041397

Os percentuais obtidos por meio do custeamento por atividades demonstram que há um custo indireto de 4,73% (quatro inteiros e setenta e três décimos por cento) do total de recursos necessários para o funcionamento da instituição, especificamente para o curso de Ciências Contábeis. Enquanto que, para o projeto de pesquisa custeado, foi encontrado o percentual de 0,041% (quatro décimos por cento) do total de recursos necessários para o funcionamento da instituição.

É importante salientar que, para o cálculo, foram computadas apenas atividades cujos recursos são consumidos no período. Não fizeram parte do cálculo os custos diretos, pela natureza de sua alocação e os valores referentes a novas aquisições, construções e ampliação de espaço físico realizados no Campus, por serem investimentos permanentes.

Com a análise dos recursos utilizados pela UNOESC – Campus de Xanxerê durante o mês de agosto de 2000 (mês de atividade normal da instituição), foram calculados e verificados alguns percentuais como sendo de maior importância para as conclusões pertinentes a este trabalho.

Do total de recursos utilizados no período em análise, verificou-se que 42,94% referem-se aos custos diretos, enquanto 14,29% compõem o montante de novos investimentos (aquisições de máquinas e equipamentos, ampliação de espaço físico, etc.). Assim, do total de recursos, restam os custos indiretos, os quais somam 42,77%.

Cabe salientar que, a maior parte dos recursos, encontra-se comprometida com os salários, somando 43,99 % do total de recursos ou 51,32% dos recursos necessários à simples manutenção das atividades, ou seja, do total de custos diretos e indiretos, exceção feita aos investimentos de capital. Analisando por tipo de despesa verifica-se que os custos com pessoal representam 71,55% do total dos custos diretos e 31,01% do total dos custos indiretos.

Observando as considerações anteriores, pode-se concluir que há um equilíbrio entre os percentuais de custos diretos e indiretos, ambos ficando entre 42% e 43% do total de recursos, o que demonstra, também, que os custos diretos consomem menos de 50% (cinquenta por cento) dos recursos institucionais, ou seja, as atividades-fim utilizam-se diretamente de menos de a metade dos custos.

Importante considerar que, mesmo havendo uma utilização direta de menos de metade dos recursos pelas atividades-fim, isso não significa que tais percentuais sejam ruins para a Instituição, essencialmente se analisado que a mesma encontra-se em expansão, com investimentos em aquisição materiais, equipamentos e expansão de espaço físico, bem como em fase de estruturação, considerando o constante incremento do número de vagas oferecidas. Cabe também

ponderar sobre a grande importância e necessidade das atividades de apoio, geradoras de custos indiretos, mas fundamentais para a realização eficiente e eficaz das atividades-fim.

Em suma, observa-se que o estudo de caso realizado demonstra a existência de uma utilização, por parte do curso de Ciências Contábeis, de 4,73% dos custos totais, ou 11,06% dos custos indiretos (foco principal da distribuição). Considerando-se que o mesmo curso utiliza-se diretamente de 4,15% dos recursos totais (conforme tabela 3), obtém-se um percentual de consumo de 8,88% dos recursos totais.

No que tange ao custeamento, observa-se que, comparativamente com as receitas, os custos totais da unidade de negócio (curso) em análise atingem 84,41% do total das receitas geradas pelo próprio curso, havendo assim um resultado líquido de 15,59%. O custeamento da mesma unidade de negócio, pelo método atualmente utilizado, demonstra um consumo de apenas 39,45% do total das receitas geradas pelo próprio curso, o que demonstra um resultado líquido, irreal, de 60,55%. A explicação é que no caso da prática atual não são considerados os custos indiretos (dos setores de apoio).

Em última análise, é nesse percentual líquido que se encontra a origem dos recursos para investimentos de capital. O que embora não seja o procedimento mais indicado (por que não necessariamente tal proporção deva ser comportada pelo curso em análise), também se demonstrou, através deste estudo de caso, estar muito próximo do procedimento adequado, o que se entende é bastante positivo; principalmente ao se considerar que a instituição encontra-se em implantação de novos mecanismos de controle e gestão.

No caso específico do custeamento indireto do projeto de Modelagem Matemática de Precificação de Opções de Ações, verificou-se que há um custo adicional à bolsa concedida para tal pesquisa, na ordem de 0,041% do total dos recursos institucionais, totalizando assim um custo de 0,21%, o que elevou o custo a ser suportado pela instituição, algo que, muito provavelmente também deva estar ocorrendo com os demais projetos de pesquisa, acarretando em um custo adicional ao calculado para cada projeto em andamento.

4.3 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

É importante observar que este capítulo, embora não contenha um processo completo de custeamento, visa demonstrar os principais aspectos da implantação do ABC, primeiro sob a ótica da estrutura, analisando-se a estrutura existente e propondo alterações que facilitem a implantação do processo sem burocratizar a instituição; posteriormente sob a ótica da visão interna das atividades, analisando “in loco” cada setor com seus fluxos de trabalho e resultados oferecidos, o que levou a muitas observações e entendimentos diferentes para cada caso, inclusive quando da utilização de mesmos direcionadores de custo. Finalmente, foi feita a distribuição dos recursos para cada uma das atividades desenvolvidas em cada setor, sendo normalmente atribuídos em função do tempo médio gasto para cada atividade em cada setor.

Assim, com a determinação das atividades e recursos utilizados por cada uma, bastou a alocação proporcional, através dos direcionadores de custo, para cada objeto de custo utilitário das atividades levantadas.

Com a observância dos procedimentos genéricos, que se buscou trabalhar da forma mais simplificada possível, foi encontrado o custo final de um curso de graduação e um projeto de pesquisa, onde foi possível identificar a existência de um resultado financeiro positivo para o curso de graduação e negativo para o projeto de pesquisa.

Importante ressaltar ainda, que os percentuais levantados ficaram próximos à realidade, sendo que o superávit constatado tem aplicação evidente nos investimentos de capital. Cabe ressaltar que existem críticas essencialmente no que tange aos procedimentos atuais de cálculo dos custos, conforme já explicitado no capítulo 2 e constatado *in loco* e, não necessariamente aos resultados dos mesmos.

5.1 – CONCLUSÕES

A evolução do mercado competitivo global produziu efeitos diretos nos métodos de controle de custos utilizados até recentemente. As organizações, que até então acobertavam ineficiências por conta da alta margem de lucro embutida no preço de seus produtos e serviços, tiveram que reaprender estratégias e controles, passando a centrar seu crescimento no aumento do giro e na contínua redução de custos.

É, no mínimo, temerário concluir-se que, diante das atuais circunstâncias e grau de desenvolvimento do mercado mundial, se tenha encontrado soluções definitivas. Cabe, porém, ressaltar a importância de cada passo na busca da melhoria nos sistemas de informações atuais a fim de conciliar teoria e prática rumo à otimização da gestão organizacional.

A Contabilidade Por Atividades vem sendo aplicada em empresas industriais há pouco tempo e já demonstra claramente os diferenciais que oferece em relação ao uso dos métodos tradicionais, pois as técnicas avançam e já não é suficiente limitar os custos gerais, é extremamente importante e estratégico saber quanto custa cada objeto de custo produzido ou prestado. Isso é igualmente válido para as empresas de serviços, inclusive as universidades.

Diante desta perspectiva gerencial e estratégica, este trabalho buscou demonstrar, através de uma revisão bibliográfica e estudo de caso, se a aplicação da contabilidade por atividades no meio universitário é possível ou não, identificando benefícios e respondendo algumas questões, já descritas no primeiro capítulo.

Assim, identificaram-se algumas respostas às questões citadas:

- Verificou-se que é possível aplicar a contabilidade por atividades em instituições universitárias;
- O sistema de informações contábeis e para a tomada de decisões é favorecido quando do uso da contabilidade por atividades, proporcionando o conhecimento de dados não identificados através dos sistemas tradicionais;
- O benefício do uso é significativo e os custos de implantação não são relevantes a ponto de inibir a implantação da contabilidade por atividades, principalmente por tratar-se fundamentalmente de readequação de uma estrutura já existente;
- As diretrizes de implantação da contabilidade por atividades nas instituições universitárias são comuns às diretrizes de implantação adotadas em outras organizações, obedecendo aos conceitos que descrevem os autores de livros sobre o assunto e conforme descrito no terceiro e quarto capítulos deste trabalho;
- A aplicação da contabilidade por atividades na UNOESC – Campus de Xanxerê é viável e recomendável, considerando os resultados obtidos com o estudo de caso, as ineficiências do sistema atual e a grande necessidade de interligação entre a contabilidade e a gestão, conforme já citado e verificado *in loco*. Ressalta-se, inclusive, que já existe mobilização da gestão do campus no sentido de adotar tais procedimentos.

De modo geral os objetivos deste trabalho foram atingidos, pois foi possível analisar a estrutura existente e as práticas de custeamento atuais, bem como aplicar a contabilidade por atividades, por meio de estudo de caso, na UNOESC – Campus de Xanxerê.

5.2 – RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Faz-se necessário registrar que o trabalho realizado teve algumas limitações que interferiram em pontos específicos do seu desenvolvimento. Primeiramente, pode-se citar o caráter confidencial dos dados analisados, essencialmente no que se refere aos montantes de recursos, os quais foram expressos apenas em percentuais no decorrer do trabalho. Outro ponto relevante esteve a cargo da indisponibilidade de tempo de alguns funcionários para prestar as informações devidas quando da verificação *in loco*, sendo necessário um acompanhamento mais extenso e desgastante em alguns setores. A mensuração das atividades desenvolvidas, suas tarefas e fluxos de trabalho foram os procedimentos mais morosos, pelo seu ineditismo.

Recomenda-se, para trabalhos futuros, algumas cautelas quanto a escolha do caso a ser estudado, onde podem-se citar, por exemplo:

- Limitar a abrangência a uma função;
- Analisar todas as atividades e objetos de custo utilitários da função analisada – não restringindo o estudo a um ou outro objeto de custo, visando dar uma idéia geral de como os recursos de cada atividade são distribuídos;
- Trabalhar com valores em moeda para facilitar o entendimento do leitor;

Com o desenvolvimento deste trabalho, algumas linhas de pesquisa, que inicialmente não foram previstas, pareceram ser de grande importância para o aprofundamento e conhecimento do tema, tornando-se convenientes para um estudo futuro, dentre as mesmas citamos as seguintes:

- O estudo dos processos de identificação das atividades e atribuição de recursos às mesmas, tendo em vista a grande influência de tais itens no processo de custeamento;

- O desenvolvimento de um software que permita a interligação entre a contabilidade por atividades com sistemas de apoio à decisão – ERP e outros;
- A análise das perdas nos processos, as quais não têm um tratamento específico conhecido no ABC, mas podem alterar o custo dos produtos e serviços de forma significativa;

Entende-se que em outras universidades e instituições o estudo possa assumir novas características, porém a base de aplicação e desenvolvimento tende a permanecer.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATKINSON, A. et all. **Contabilidade gerencial**. São Paulo, Atlas, 1997.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da Informação**. São Paulo, Atlas, 1998.

BOISVERT, Hugues. **La comptabilité par activités**. Québec: ERPI, 1998. Tradução de Antônio Diomário de Queiroz, **Contabilidade por Atividades**, São Paulo, Atlas, 2000.

BOISVERT, Hugues. **L'Université a reinventer**. Québec/Canadá, ERPI, 1997.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**. São Paulo, Atlas, 1996.

BROTTI, Maria Gorete et all. **A Gestão Universitária em Debate**. Florianópolis, Insular, 2000.

CASSARO, A. C. **Sistemas de Informações para Tomada de Decisões**. 2ª Ed., São Paulo, Pioneira, 1999.

CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada em Custeio por atividades**. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 1997.

COKINS, Gary. **Activity-based cost management making it work**. Chicago, IRWIN Professional Publishing, 1996.

GONÇALVES, José Ernesto Lima e DREYFUSS, Cassio. **Reengenharia das Empresas**. São Paulo, Atlas, 1995.

HAWERROTH, Jolmar Luis. **A expansão do ensino superior nas universidades do sistema fundacional catarinense**. Florianópolis, Insular, 1999.

HARRINGTON, H. James. **Aperfeiçoando Processos Empresariais**. São Paulo, Makron Books, 1993.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5ª Ed., São Paulo, Atlas, 1997.

JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert S. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. 2ª Ed., Rio de Janeiro, Campus, 1996.

KAPLAN, Robert S. e JOHNSON, H. Thomas. **A relevância da contabilidade de custos**. 2ª ed. Rio de Janeiro, Campus, 1996.

KOTLER, Philip e FOX, Karen F. A. **Marketing estratégico para instituições educacionais**. São Paulo, Atlas, 1994.

LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. São Paulo, Atlas, 1982.

LUNKES, Rogério J. **O uso da contabilidade por atividades nas fundações de pesquisa**. Dissertação de mestrado, defendida na EPS – UFSC, 1999.

MACHADO, Nelson Santos e SILVEIRA, Amélia. **Configurações Estruturais em Organizações Universitárias**. Florianópolis, Insular, 1998.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 6ª Ed. São Paulo, Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 6ª Ed., São Paulo, Atlas, 1998.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação Científica**. São Paulo, Atlas, 1997.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes**. São Paulo, Atlas, 1995.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo, Atlas, 1995.

NASH, J. F. & ROBERTS, M. S. **Accounting Information Systems**. New York, Macmillan, 1984.

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva**. 13ª ed. Rio de Janeiro, Campus, 1989.

QUEIROZ, Antônio Diomário. **Políticas de Pesquisa e Extensão nas Universidades e sua inter-relação com as Fundações de Apoio**. Artigo divulgado no Seminário de áreas técnicas das fundações de apoio às universidades. Belo Horizonte, 1987.

QUEIROZ, Antônio Diomário. **Captação e Administração de Recursos financeiros Pela Universidade**. Artigo divulgado na Reunião Regional de Pró-Reitores Administrativos. Vitória(ES), 1985.

QUEIROZ, Antônio Diomário. **Interação FAPEU-UFSC**. Pronunciamento no Seminário Nacional de Fundações no Âmbito da Educação, promovido pelo Ministério da Educação. Florianópolis, 1986.

QUEIROZ, Antônio Diomário. **A Interação Universidades, Fundações, Empresas e Governo**. Artigo divulgado no III Encontro Nacional de Fundações de Universidades. Vitória(ES), 1985.

RICCI, Edson Luiz. **Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação**. São Paulo, USP, Tese de Doutorado, 1989.

SLACK, Nigel et all. "Administração da Produção". São Paulo, Atlas, 1996.

Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC, **Planejamento Estratégico da UNOESC**, 1999/2000.

WU, Frederick H. **Accounting Information Systems – Theory and Practice**. New York, Macgraw-Hill, 1983.