

## Modelagem conceitual para implementação de custeio baseado em atividades em uma instituição ensino superior

### 1. INTRODUÇÃO

Para [Horngren \(1978, p. 21-22\)](#), a contabilidade de custos procura atender a três objetivos distintos: (1) a geração de relatórios úteis para o planejamento e controle de operações rotineiras; (2) a emissão de relatórios que apoiem a tomada de decisões não rotineiras e a formulação de planos e políticas de ação; e (3) o custeio de produtos e serviços para a avaliação de estoques e a determinação de lucros dos objetos de custeio.

A essência contábil se subsidia no atendimento aos usuários da informação, sendo teoria e prática consolidada na contabilidade financeira e gerencial, a partir do atendimento da demanda dos usuários externos e internos ([Hendriksen & Van Breda, 1999](#)).

Todavia, o método de custeio por absorção, utilizado para atendimento às normas contábeis, podem não ser o mais adequado para gerar informação aos usuários internos. [Guerreiro, Casado e Bio \(2001\)](#) explicam que existe o que se pode chamar de inconsciente do grupo de pessoas ligadas à contabilidade que os leva a assumir o método de custeio por absorção como a melhor maneira de avaliar os produtos, apesar de sua pouca – ou nenhuma – utilidade como ferramenta para a tomada de decisões.

O método de custeio por absorção requer a utilização de rateios, que são procedimento lógico para alocar os custos e despesas indiretos ([Judícibus, Marion & Pereira, 2001, p. 167-168](#)). A determinação de critérios de rateio, ou até mesmo a aceitação da necessidade de se utilizar critérios de rateio na determinação do custo de um determinado objeto, está permeada de influências do inconsciente, seja ele pessoal ou coletivo ([Guerreiro, Casado & Bio, 2001](#)).

Alternativamente, pode-se utilizar o método de custeio variável no processo de geração de informações para usuários internos, com objetivo de eliminar a subjetividade dos rateios ([Martins & Rocha, 2010](#)). Todavia, quando a estrutura de custos e despesas da organização está baseada preponderantemente em elementos de natureza indireta e fixa, o método de custeio variável poderá não ser o mais adequado por considerar apenas os elementos variáveis para determinação do desempenho dos objetos avaliados (por meio da margem de contribuição).

Sendo assim, o método de custeio baseado em atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing), apresenta-se como uma metodologia de custeio adequada às organizações onde há preponderância de custos indiretos-fixos, porque procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário aos objetos ([Martins, 2010](#)).

Entretanto, quando uma organização que está habituada a utilizar o método de custeio por absorção para avaliar o desempenho, poderá haver resistências em aceitar e adotar qualquer “inovação”, ou seja aquilo que é percebido como novo ([Blackwell, Miniard e Engel, 2005](#)).

A criação oportunidades lucrativas por meio de inovação ou novas metodologia, é importante criar vantagens competitivas ([Schumpeter, 1982; Possas, 1999; Drucker, 1985](#)). [Rogers \(2003\)](#) apresenta a teoria da difusão da inovação contendo cinco elementos básicos para que uma inovação seja adotada: (1) os atributos da inovação devem ser percebidos; (2) os tipos de decisão que a inovação irá facilitar devem ser identificados; (3) os canais de comunicação para geração e utilização da inovação devem ser viáveis; (4) a natureza do sistema social envolvido deve ser favorável; e (5) o suporte do agente da mudança é fundamental.

Além disso, para o sucesso de qualquer modelagem é importante considerar os fatores contingências internos e externos em que a inovação será aplicada, tais como (i) estratégia organizacional; (ii) tamanho da organização; e (iii) sistema de informação disponível ([Donaldson, 1999; Guerreiro, Pereira e Rezende, 2006; Guerra, 2007; Pereira, Sá & Jorge, 2010](#)).

O presente estudo se deu em uma instituição de ensino superior que possui diversos produtos (unidades geradoras de receitas), que adota o método de custeio por absorção tanto

para atender a legislação contábil, fiscal e regulatórias, quanto para gerar os relatórios de desempenho. A gestão de instituições de ensino possui menor ênfase nas medidas de desempenho financeiro foco nos indicadores do desempenho operacional, baseados nos critérios do Ministério da Educação e Cultura (MEC) (Bodini, 1998, p. 2).

Neste contexto, o objetivo principal do presente trabalho foi realizar um estudo aplicado, no contexto de uma instituição de ensino superior, para propor uma modelagem de avaliação de desempenho financeiro com alocação dos custos e despesas indiretos aos produtos pelo método de custeio ABC, bem como avaliar a viabilidade de adoção dessa inovação à luz da teoria de difusão da inovação e da teoria contingencial.

A principal contribuição tecnológica-social do trabalho foi a descrição das etapas relevantes para mapeamento dos processos e proposição de um modelo de avaliação de desempenho financeiros para instituições privadas de ensino superior. Além disso, o trabalho buscou oferecer uma contribuição efetiva à gestão da instituição objeto de estudo.

## 2. CONTEXTO INVESTIGADO

A instituição pesquisada possui mais de 40 anos de existência e aproximadamente 100 funcionários. Possui uma gestão profissional e uma estrutura de governança que contém uma diretoria executiva composta pelo diretor presidente, um diretor financeiro, um diretor de pesquisa, um diretor de cursos e um *controller*. A diretoria executiva se reporta ao conselho curador da instituição, quem deve aprovar as decisões estratégicas em última instância.

O portfólio de produtos da instituição é bastante diversificado, contendo cursos presenciais e à distância, bem como cursos de curta e longa duração, além de áreas dedicadas a consultorias e pareceres, entre outros. O portfólio completo de produtos é organizado, para fins de análise, em 13 famílias de produtos (objetos de custeio), sendo 7 produtos relativos à divisão educacional (Graduação Presencial, Graduação Ead, Mestrado, Cursos de Longa duração, Cursos eLearning, Cursos de curta duração de educação executiva e cursos de extensão). Há também 3 produtos pertencem à divisão de projetos (Pesquisas, Projetos e Pareceres) e outros 3 produtos da divisão corporativa (Aluguéis, Espaço físico e Direitos autorais).

Todos os objetos de custeio produzem receitas e têm custos diretos relacionados a essa geração de receitas (exceto os produtos “Aluguéis” e “Direitos autorais”, que não possuem custos). Após a dedução dos custos diretos, calcula-se a “Margem de Contribuição 1”.

Além dos custos diretos incluídos na primeira margem de contribuição, há custos estruturais indiretos, que são alocados para a divisão educacional, mas não para os produtos. A razão da alocação desses custos apenas para a divisão educacional está na clara identificação destes com aquela divisão. Após subtrair os custos indiretos identificados à divisão educacional, apura-se a “Margem de Contribuição 2”.

Há também outros três tipos de custos (Prediais e condominiais; Tecnologia de informação; e administrativos) que são alocados apenas para a divisão educacional, mas por meio de uma estimativa subjetiva de rateio, baseado na experiência passada. Assim, calcula-se a “Margem de Contribuição 3”. Há ainda outros custos corporativos que são deduzidos do resultado global da instituição, mas que não são alocados para as famílias de produtos, nem para as divisões. A Tabela 1 ilustra o modelo de relatório gerencial atual da instituição (os números são fictícios, apenas ilustrativos do modelo de relatório atual).

Tabela 1 - Modelo de relatório gerencial atual por família de produto

	Janeiro a Dezembro 2016																
	Graduação Presencial	Graduação EAD	Mestrado	Longa Duração	eLearning	Educação Executiva	Cursos Extensão	Educacional	Pesquisas	Projetos	Parecer	Total Projetos	Aluguéis	Espaço Físico	Direitos Autorais	REAL	%
Receita	1.569	460	623	8.306	1.396	2.723	1.194	16.270	1.135	10.041	3.482	14.658	893	689	144	32.654	100%
Preço de Transferência	(28)	(102)	-	(20)	150	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0	0%
Remuneração de pessoal	(1.350)	(192)	(977)	(4.251)	(856)	(1.240)	(433)	(9.300)	(818)	(6.344)	(2.554)	-9.716	-	(203)	-	(19.220)	-59%
Outros Custos	(118)	(24)	(31)	(1.467)	(216)	(71)	(115)	(2.042)	(208)	(379)	(22)	-609	-	(109)	-	(2.760)	-8%
<b>Margem de Contribuição 1</b>	<b>72</b>	<b>142</b>	<b>(386)</b>	<b>2.569</b>	<b>473</b>	<b>1.411</b>	<b>647</b>	<b>4.928</b>	<b>110</b>	<b>3.318</b>	<b>905</b>	<b>4.333</b>	<b>893</b>	<b>377</b>	<b>144</b>	<b>10.674</b>	<b>33%</b>
Coordenação Geral de Cursos	-	-	-	-	-	-	-	(190)	-	-	-	-	-	-	-	(190)	-1%
Biblioteca	-	-	-	-	-	-	-	(147)	-	-	-	-	-	-	-	(147)	0%
Comunicação e Marketing	-	-	-	-	-	-	-	(949)	-	-	-	-	-	-	-	(949)	-3%
Economática	-	-	-	-	-	-	-	(28)	-	-	-	-	-	-	-	(28)	0%
Cobrança Bancária/Cartão de Crédito	-	-	-	-	-	-	-	(185)	-	-	-	-	-	-	-	(185)	-1%
<b>Margem de Contribuição 2</b>	<b>72</b>	<b>142</b>	<b>(386)</b>	<b>2.569</b>	<b>473</b>	<b>1.411</b>	<b>647</b>	<b>3.429</b>	<b>110</b>	<b>3.318</b>	<b>905</b>	<b>4.333</b>	<b>893</b>	<b>377</b>	<b>144</b>	<b>9.176</b>	<b>28%</b>
Prediais e Condominiais	-	-	-	-	-	-	-	(1.341)	-	-	-	-	-	-	-	(1.341)	-4%
Tecnologia de Informação	-	-	-	-	-	-	-	(1.329)	-	-	-	-	-	-	-	(1.329)	-4%
Administrativas	-	-	-	-	-	-	-	(688)	-	-	-	-	-	-	-	(688)	-2%
<b>Margem de Contribuição 3</b>	<b>72</b>	<b>142</b>	<b>(386)</b>	<b>2.569</b>	<b>473</b>	<b>1.411</b>	<b>647</b>	<b>72</b>	<b>110</b>	<b>3.318</b>	<b>905</b>	<b>4.333</b>	<b>893</b>	<b>377</b>	<b>144</b>	<b>5.818</b>	<b>18%</b>
Prediais e Condominiais																(575)	-2%
Administrativas																(1.420)	-4%
Tecnologia da Informação																(43)	0%
Gerais																(541)	-2%
Comunicação e Marketing																(72)	0%
Corporativas																(170)	-1%
<b>Subtotal</b>																2.998	9%
Financiamentos																(313)	-1%
<b>Subtotal</b>																2.685	8%
Ganho Avaliação Patrimonial																1.650	5%
Depreciação e Amortização																(581)	-2%
<b>Margem Operacional</b>																3.754	11%
Resultado Financeiro																(1.009)	-3%
<b>Superávit antes Doações</b>																2.744	8%
Fomento à Pesquisa																(1.682)	-5%
<b>Superávit do Exercício</b>																1.062	3%

Fonte: adaptada de documentos da empresa (os números foram convertidos por frações para preservar a confidencialidade da instituição).

### 3. DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

Como pôde ser observado na Figura 1 o relatório gerencial de avaliação de desempenho financeiro revelou que a instituição obteve um superávit total de \$ 1.062 milhões no exercício, todavia, o produto “Mestrado” foi o único que apresentou margem de contribuição negativo, ou seja, as receitas geradas por esse produto foram insuficientes para cobrir os custos diretos.

Além disso, há diversos custos que, embora identificados com a área Educacional (Coordenação geral de cursos, Biblioteca, Comunicação e marketing, Economática, Cobrança, Predial, Tecnologia e Administrativas), impactam a margem de contribuição mas não são distribuídos aos produtos, portanto, não é possível saber quanto cada produto está consumido desses recursos diretos.

O problema central diagnosticado foi que aproximadamente 27% dos gastos operacionais da instituição são representados por custos indiretos, assim, não são alocados para as famílias de produtos por não possuírem um critério lógico definido pela instituição.

Ainda, os custos indiretos relativos a “Comunicação e Marketing”, “Prediais e Condominiais” e “Tecnologia de Informação” são alocados entre 70% e 97% para a divisão educacional, enquanto que, do custo indireto relativo às estruturas “Administrativas”, apenas 38% são alocados para a divisão educacional e 62% não são alocados para nenhuma divisão, sendo considerado apenas no o nível corporativo (abaixo da Margem de Contribuição 3).

No exemplo ilustrativo apresentado na Tabela 1, o total de custos administrativos representou \$ 2.293 milhões no período, sendo que esse montante não está sendo considerado na apuração do resultado dos produtos no modelo atual de avaliação de desempenho. Todavia, esses recursos poderiam ser alocados por critérios lógicos com a utilização do método ABC.

Após o diagnóstico do problema por meio da análise dos relatórios atuais, foram realizadas reuniões individuais com membros diretoria executiva da instituição (especialmente o diretor financeiro e o controller), em que se decidiu por delimitar o escopo do trabalho à alocação dos custos de Cobrança e Administrativos (itens em destaque na Tabela 1). A adoção do método ABC em uma área piloto, com escopo reduzido, gera o aprendizado necessário para adotar em maior escala, para toda a organização (Gosselim, 2007, p. 647).

Apesar da delimitação de escopo, o presente estudo propõe uma modelagem inovadora para a instituição com objetivo de alocar aos produtos alguns relevantes contidos na Margem de Contribuição 3, além disso, buscou critérios lógicos para alocar aos produtos despesas administrativas que estavam alocadas apenas ao nível corporativo. O relatório final revelou que alguns produtos que se apresentavam como superavitários no relatório atual da instituição se mostraram deficitário após apresentação da nova modelagem proposta.

O ABC traz o entendimento sobre o direcionador de custo como um evento associado a uma atividade que resulta no consumo de recursos (Babad e Balachandran, 1993; Costa, 2011). Assim após a modelagem proposta a instituição poderá identificar de forma mais precisa onde está consumido recursos administrativos. Para tanto, faz-se necessário identificar dois níveis de direcionadores: (a) direcionador de recursos, que corresponde ao entendimento de como as atividades consomem recursos; e (b) direcionadores de atividades, que representa o entendimento de como os produtos consomem as atividades (Martins & Rocha, 2010).

O entendimento dos direcionadores de custos permite identificar consumo de recursos no nível das operações, possibilidade aumento da eficiência organizacional, e a gestão de atividades que não adicionam valor aos produtos (Nakagawa, 1994).

#### 4. INTERVENÇÃO PROPOSTA

O desenvolvimento do novo relatório de desempenho baseado na modelagem ABC foi constituído em seis etapas: (1) seleção dos gestores chaves dos departamentos administrativos para entrevistas; (2) realização das entrevistas com os gestores chaves; (3) definição dos direcionadores de recursos e direcionadores de atividades; (4) alocação dos custos dos recursos às atividades e aos produtos; (5) avaliação dos resultados da modelagem ABC; e (6) entrevistas com membros da diretoria executiva para identificar viabilidade de adoção e uso da inovação.

Inicialmente, constatou-se que as despesas administrativas estavam distribuídas em seis departamentos: (i) Recursos humanos, (ii) Contabilidade; (iii) Faturamento e contas a receber; (iv) Tesouraria; (v) Controladoria; Secretaria executiva; (vi) Administrativo. Foram selecionados na estrutura organizacional o gestor responsável por cada departamento, alguns gestores eram responsáveis por mais de um departamento.

A entrevista com o gestor do departamento de recursos humanos teve duração de 60 minutos e foram identificadas quatro atividades relevantes. O principal recurso para execução das atividades era o custo de salários dos colaboradores dessa área e o principal direcionador de recursos era o tempo dedicado a cada atividade. Dessa forma, o custo das atividades foi alocado proporcionalmente ao tempo dedicado a cada atividade e o direcionar de consumo de atividade identificado foi a quantidade de funcionários de cada produtos, conforme Tabela 2:

**Tabela 2 - Custo das atividades de Recursos Humanos**

Atividades Relevantes	% Tempo	Custo Atividade	Direcionador de custo de atividade
1. Realizar manutenção da folha de pgto.	50%	100.809	Funcionários
2. Realizar fechamento da folha de pgto.	40%	80.648	Funcionários
3. Realizar contratação de novos funcionários	5%	10.081	Funcionários
4. Realizar demissão de funcionários	5%	10.081	Funcionários
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>100%</b>	<b>201.619</b>	

O segundo departamento investigado foi o de contabilidade. A entrevista com o gestor teve duração de 90 minutos e, ao final, foram identificadas cinco atividades relevantes, conforme ilustra a Tabela 3. Da mesma forma, o principal custo do departamento é o gasto com pessoal. Nem todas as atividades foram alocadas aos produtos, por ausência de direcionares lógicos que fundamentem a alocação, porém, a quantidade de centro de resultados em cada produto foi apontada como um bom direcionar de algumas atividades, pois representa uma medida de esforço identificada com os produtos, por exemplo, se houver 10 turmas de graduação atividades e apenas 2 turmas no mestrado, haverá mais esforço para gerar relatórios e preparar acompanhamento orçamentário na graduação, portanto, este receber mais despesas.

**Tabela 3 - Custo das atividades de Contabilidade**

Atividades Relevantes	% Tempo	Custo Atividade	Direcionador de custo de atividade
1. Registrar eventos contábeis	10%	22.130	Não alocar
2. Realizar fechamento e conciliações	35%	77.456	Não alocar
3. Gerar relatórios contábeis	25%	55.326	Centros de resultados.
4. Processar rotinas fiscais	10%	22.130	Não alocar
5. Preparar, revisar, acompanhar e avaliar orçamento.	20%	44.260	Centros de resultados.
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>100%</b>	<b>221.302</b>	

O terceiro departamento visitado foi o departamento de contas a receber, onde foram identificadas outras quatro atividades relevantes. O principal recurso consumido no

departamento também é o recurso humano. Para alocação dos custos das atividades aos produtos, identificou-se que a quantidade de títulos emitidos seria o melhor direcionador. O resultado da entrevista com o gestor do departamento é representado na Tabela 4:

**Tabela 4 Custo das atividades de Faturamento e Contas a Receber**

Atividades Relevantes	% Tempo	Custo Atividade	Direcionador de custo de atividade
1. Acompanhar contrato dos alunos	30%	61.030	Títulos Emitidos
2. Emitir Faturamento	30%	61.030	Títulos Emitidos
3. Realizar cobrança	20%	40.686	Títulos Emitidos
4. Processar boletos	20%	40.686	Títulos Emitidos
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>100%</b>	<b>203.432</b>	

Em seguida realizou-se a entrevista com o gestor do departamento de tesouraria e foram identificadas três atividades relevantes. Definiu-se que os custos de algumas atividades deveriam ser atribuídos aos produtos baseados na quantidade de títulos pagos ou na quantidade de centros de resultados. O resultado a avaliação é ilustrado na Tabela 5:

**Tabela 5 - Custo das atividades de Tesouraria**

Atividades Relevantes	% Tempo	Custo Atividade	Direcionador de custo de atividade
1. Agendar pagamentos	25%	71.283	Títulos Pagos
2. Registrar pagamentos	35%	99.796	Títulos Pagos
3. Gerenciar fluxo de caixa	40%	114.052	Centros de Resultados
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>100%</b>	<b>285.131</b>	

O quinto departamento a receber entrevista foi a Controladoria. O controle explicou suas atividades e concluiu que a área de dedica a coordenar os outros departamentos administrativos, dessa forma, foram identificadas cinco atividades relevantes. Nem sempre foi possível alocar os custos das atividades aos produtos. A Tabela 6 ilustra os custos das atividades da área.

**Tabela 6 - Custo das atividades de Controladoria**

Atividades Relevantes	% Tempo	Custo Atividade	Direcionador de custo de atividade
1. Assessorar o Departamento de RH	5%	16.309	Funcionários
2. Coordenar o Departamento de Contabilidade	20%	65.235	Centros de Resultado
3. Coordenar o Departamento de Contas a Receber	10%	32.617	Títulos Emitidos
4. Coordenar o Departamento de Tesouraria	50%	163.087	Títulos Pagos
5. Assessorar demais áreas	15%	48.926	Não alocar
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>100%</b>	<b>326.175</b>	

O sexto departamento foi a Secretaria executiva, que é responsável pela organização da agenda dos membros da diretoria, organização de eventos e também é responsável por toda área de recepção. Três atividades relevantes foram identificadas, porém, apenas uma delas (realizar recepção) será alocada para os produtos, conforme ilustra a Tabela 7.

**Tabela 7 - Custo das atividades da Secretaria Executiva**

Atividades Relevantes	% Tempo	Custo Atividade	Direcionador de custo de atividade
1. Organizar Reuniões/Eventos	30%	121.087	Não alocar
2. Realizar Rotinas de Secretaria	40%	161.450	Não alocar
3. Realizar Recepção	30%	121.088	Títulos Emitidos
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>100%</b>	<b>403.625</b>	

Finalmente, o último departamento onde ocorreram as entrevistas foi o Administrativo. Nesse departamento não há pessoas alocadas e os custos da área puderam ser alocados a cada atividade com base em rastreamento do consumo de recursos em cada atividade. A instituição disponibiliza café da manhã aos funcionários que trabalham no período matutino e o controle dos funcionários da manhã foi a base para alocação de custos dessa atividade aos produtos. O gerenciamento de cartões também pode ser alocado aos produtos com base no controle de títulos emitidos. Outras diversas atividades são executadas nesse departamento, porém, não foi possível encontrar um direcionador de custo de atividade adequado para alocar os custos aos produtos. A Tabela 8 resume os custos das atividades do departamento administrativo.

Tabela 8 - Custo das atividades do Departamento Administrativo

Atividades Relevantes	Custo Atividade	Direcionador de custo de atividade
1. Disponibilizar café da manhã	126.996	Funcionários Manhã
2. Gerenciar Cartões/Tarifas Bancárias	184.511	Títulos Emitidos
3. Outros – Não Alocar	292.291	Não alocar
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>603.798</b>	

No período analisado foi observado ainda gastos de 46.090 no departamento de almoxarifado, porém, no período em que foi realizado a presente pesquisa (outubro de 2017) já não havia mais esse departamento na estrutura administrativa, portanto, não houve entrevista para esse departamento e seu custo não foi alocado aos produtos.

Com base nas entrevistas e nos relatórios internos da organização foi desenvolvido a primeira versão do relatório de desempenho baseado no método de custeio ABC. O protótipo foi objeto de diversas revisões e ajustes com membros da diretoria executiva, especialmente o *Controller*. Após aprovação preliminar da modelagem, realizou-se integração da obtenção de dados de volumetria para alocação das despesas administrativas aos produtos (e.g. quantidade de funcionários por centro de custos, quantidade de títulos emitidos por produtos, quantidade de centros de resultados por produto etc.).

O novo relatório desenvolvido conservou a Margem de Contribuição 3, conforme o relatório inicial (exceto pelos gastos administrativos que estavam contidos nesse indicador) e adicional uma quarta medida de desempenho de produtos, denominada margem operacional, pós-custeio ABC, contemplando a alocação dos recursos indiretos administrativos aos produtos. A Tabela 9 ilustra o modelo conceitual de relatório ABC proposto à instituição.

Analisando o novo relatório, percebe-se que o custeio ABC foi capaz de alocar 49% do total dos custos administrativos para o Grupo Educacional, contra 38% do relatório atual. Destes 49% alocados, 97% estão alocados diretamente aos produtos, enquanto antes eram alocados somente ao grupo educacional, sem identificação com nenhum produto específico.

Além disso, foram alocados 4% dos custos administrativos para o Grupo Projetos e mais 6% para o grupo Outros (Alugueis, Espaço Físico, Direitos Autorais e Fomento à Pesquisa), enquanto anteriormente nada era alocado para nenhum produto destes grupos.

Desta forma, ficaram sem ser alocados aos produtos 41% dos custos administrativos, que foram considerados custos puramente administrativos (antes do custeio ABC eram 62% sem alocação). Assim, além do produto Mestrado, o estudo evidenciou que a graduação presencial também possuem margem deficitária, sendo que as atividades Gerenciar cobrança, Realizar recepção, Disponibilizar café da manhã e Realizar manutenção da folha foram as atividades que mais consomem recursos na Graduação Presencial, e podem ser objeto de análise para melhoria de eficiência.

**Tabela 9 - Relatório gerencial proposto após aplicação do ABC**

		Janeiro a Dezembro 2016																					
		Graduação Presencial	Graduação EAD	Mestrado	Longa Duração	eLearning	Educação Executiva	Cursos Extensão	Outros	Educacional	Pesquisas	Projetos	Parecer	Total Projetos	Aluguéis	Espaço Físico	Direitos Autorais	Fomento à Pesquisa	Adm.	REAL	%		
<b>Margem de Contribuição 3</b>		<b>72</b>	<b>142</b>	<b>(386)</b>	<b>2.569</b>	<b>473</b>	<b>1.411</b>	<b>647</b>	<b>-</b>	<b>944</b>	<b>110</b>	<b>3.318</b>	<b>905</b>	<b>4.333</b>	<b>893</b>	<b>377</b>	<b>144</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>6.690</b>	<b>20%</b>		
Realizar manutenção folha de pagto	RH	(10)	(1)	(6)	(20)	(8)	(2)	-	(18)	(65)	-	(6)	-	(6)	-	-	-	(13)	(17)	(101)	0%		
Realizar fechamento folha de pagto	RH	(8)	(1)	(5)	(16)	(6)	(2)	-	(15)	(52)	-	(5)	-	(5)	-	-	-	(10)	(13)	(81)	0%		
Contratar novos funcionários	RH	(1)	(0)	(1)	(2)	(1)	(0)	-	(2)	(6)	-	(1)	-	(1)	-	-	-	(1)	(2)	(10)	0%		
Realizar demissão funcionários	RH	(1)	(0)	(1)	(2)	(1)	(0)	-	(2)	(6)	-	(1)	-	(1)	-	-	-	(1)	(2)	(10)	0%		
Assessorar Dept. RH	Controladoria	(2)	(0)	(1)	(3)	(1)	(0)	-	(3)	(11)	-	(1)	-	(1)	-	-	-	(2)	(3)	(16)	0%		
Coordenar Dept. Contabilidade	Controladoria	(4)	(2)	(2)	(6)	(11)	(22)	(3)	(2)	(51)	(1)	(2)	(2)	(6)	(0)	(0)	(3)	(3)	(2)	(65)	0%		
Coordenar Dept. Contas a Receber	Controladoria	(4)	(3)	(1)	(14)	(6)	(3)	(0)	-	(30)	(0)	-	(0)	(0)	(0)	(1)	-	(1)	-	(33)	0%		
Coordenar Dept. Tesouraria	Controladoria	(4)	(0)	(1)	(51)	(15)	(8)	(9)	(1)	(90)	(6)	(15)	(2)	(22)	-	-	-	(12)	(39)	(163)	0%		
Assessorar Demais Áreas	Controladoria	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(49)	(49)	0%		
Registrar eventos contábeis	Contabilidade	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(22)	(22)	0%		
Realizar fechamento e conciliações	Contabilidade	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(77)	(77)	0%		
Gerar relatórios contábeis	Contabilidade	(3)	(1)	(1)	(5)	(9)	(19)	(3)	(2)	(43)	(1)	(2)	(1)	(5)	(0)	(0)	(3)	(3)	(2)	(55)	0%		
Processar rotinas fiscais	Contabilidade	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(22)	(22)	0%		
Preparar e avaliar o orçamento	Contabilidade	(3)	(1)	(1)	(4)	(7)	(15)	(2)	(1)	(34)	(1)	(2)	(1)	(4)	(0)	(0)	(2)	(2)	(2)	(44)	0%		
Gerenciar contratos	Contas a Receber	(7)	(5)	(2)	(25)	(12)	(5)	(0)	-	(57)	(0)	-	(0)	(0)	(0)	(2)	-	(2)	-	(61)	0%		
Emitir o Faturamento	Contas a Receber	(7)	(5)	(2)	(25)	(12)	(5)	(0)	-	(57)	(0)	-	(0)	(0)	(0)	(2)	-	(2)	-	(61)	0%		
Realizar cobrança	Contas a Receber	(4)	(3)	(1)	(17)	(8)	(3)	(0)	-	(38)	(0)	-	(0)	(0)	(0)	(1)	-	(1)	-	(41)	0%		
Processar boletos	Contas a Receber	(4)	(3)	(1)	(17)	(8)	(3)	(0)	-	(38)	(0)	-	(0)	(0)	(0)	(1)	-	(1)	-	(41)	0%		
Agendar pagamentos	Tesouraria	(2)	(0)	(0)	(22)	(7)	(4)	(4)	(0)	(39)	(2)	(7)	(1)	(10)	-	-	-	(5)	(17)	(71)	0%		
Registrar pagamentos	Tesouraria	(2)	(0)	(1)	(31)	(9)	(5)	(5)	(1)	(55)	(3)	(9)	(1)	(14)	-	-	-	(7)	(24)	(100)	0%		
Gerenciar fluxo de caixa	Tesouraria	(7)	(3)	(3)	(10)	(19)	(39)	(6)	(3)	(89)	(2)	(4)	(3)	(10)	(0)	(1)	(5)	(6)	(4)	(114)	0%		
Organizar Reuniões e Eventos	Secretaria	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(121)	(121)	0%		
Realizar rotinas de Secretaria	Secretaria	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(161)	(161)	0%		
Realizar Recepção	Secretaria	(13)	(10)	(4)	(50)	(24)	(10)	(1)	-	(113)	(0)	-	(0)	(1)	(1)	(4)	-	(3)	-	(121)	0%		
Disponibilizar café da manhã	Administrativa	(12)	(1)	(8)	(25)	(10)	(3)	-	(23)	(82)	-	(8)	-	(8)	-	-	-	(16)	(21)	(127)	0%		
Gerenciar Cartões/Tarifas Bancárias	Administrativa	(20)	(16)	(6)	(77)	(36)	(16)	(1)	-	(172)	(0)	-	(1)	(1)	(1)	(6)	-	(5)	-	(185)	-1%		
Outros Adm – Não Alocar	Administrativa	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(292)	(292)	-1%		
Almoxarifado - Fora Escopo	Almoxarifado	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(46)	(46)	0%		
<b>Resultado Operacional</b>		<b>(44)</b>	<b>84</b>	<b>(436)</b>	<b>2.147</b>	<b>262</b>	<b>1.246</b>	<b>611</b>	<b>(72)</b>	<b>(185)</b>	<b>92</b>	<b>3.254</b>	<b>892</b>	<b>4.239</b>	<b>889</b>	<b>359</b>	<b>131</b>	<b>(96)</b>	<b>(938)</b>	<b>4.399</b>	<b>13%</b>		
Prediais e Condominiais																				(575)	-2%		
Tecnologia da Informação																				(43)	0%		
Gerais																				(541)	-2%		
Comunicação e Marketing																				(72)	0%		
Corporativas																				(170)	-1%		
<b>Subtotal</b>																					2.998	9%	
Financiamentos																					(313)	-1%	
<b>Subtotal</b>																						2.685	8%
Ganho Avaliação Patrimonial																					1.650	5%	
Depreciação e Amortização																					(581)	-2%	
<b>Margem Operacional</b>																						3.753	11%
<b>Resultado Financeiro</b>																						(1.009)	-3%
<b>Superávit antes Doações</b>																						2.744	8%
<b>Fomento à Pesquisa</b>																						(1.682)	-5%
<b>Superávit do Exercício</b>																						1.062	3%



#### 4.1 Avaliação da viabilidade de adoção da inovação

Para avaliar a viabilidade de adoção da inovação, representada pelo novo relatório de resultados baseado no método ABC, foram elaboradas oito questões extraídas da teoria da difusão da inovação de Rogers (2003) e da teoria contingencial conforme Donaldson (1999); Baines e Langfield-Smith (2003) e Marques, Souza e Silva (2015).

**Questão 1: Qual a principal motivação para a adoção (ou não adoção) do Custeio ABC? Quais qualidades e deficiências percebidas neste método?**

Os membros da diretoria explicaram que a motivação principal para adoção de um método alternativo é a “insatisfação do Conselho Curador com a forma atual de distribuição dos custos fixos”. Também alertaram que “a acurácia do método (apontamento dos *drivers*) depende do comprometimento das pessoas com a sua implantação”. Porém, de forma geral, os executivos se mostraram satisfeitos com o resultado na nova alocação. Segundo Rogers (2003), há maiores chances de adoção das inovações quando estas são percebidas pelos indivíduos como oportunidade de melhorar o ambiente atual.

**Questão 2: Que tipo de decisões poderiam ser subsidiadas com a adoção do Custeio ABC, e para quais decisões relevantes o Custeio ABC não daria suporte?**

As principais decisões que poderiam ser suportadas pelo novo método, segundo os executivos da instituição foram: “realizar investimento/desinvestimento em atividades específicas” e “gerenciar o consumo de recursos nas atividades”. Todavia, os executivos alertaram que as decisões financeiras e gestão de fluxo de caixa não seriam imediatamente cobertas pelo novo modelo. Novamente, sobre o aspecto do uso da inovação, o modelo proposto foi considerado como de provável adoção pelos executivos. Rogers (2003) explica que os atributos percebidos de uma inovação são importantes para explicar sua taxa de adoção.

**Questão 3: Quem seriam os principais atores envolvidas na geração, transmissão e utilização da informação gerada pelo Custeio ABC? Há necessidade de mudanças no canal de comunicação em relação aos relatórios gerenciais atuais?**

Os executivos afirmaram que “não seriam necessárias mudanças significativas sobre os responsáveis pela geração e transmissão da informação”, apenas alertaram que seria necessário treinamento para que os envolvidos estivessem cientes da importância da informação gerada e como utilizá-la. Embora os executivos tenham apresentado algumas críticas e riscos especialmente relacionada a possível resistência de envolvidos quanto ao uso da inovação, novamente há indícios de inclinação para a adoção do método. Rogers (2003) alerta a transparência e o controle do canal de comunicação da inovação é crucial para o sucesso de sua adoção.

**Questão 4: Existe a percepção sobre a aceitação (ou forte resistência) dos atores envolvidos no processo gerencial em relação à adoção do Custeio ABC? Todos os profissionais envolvidos possuem conhecimentos e qualificação para a mudança?**

O diretor financeiro respondeu que os membros do conselho curador (usuários da informação) possuem conhecimento profundo sobre o método e isto facilitaria a aceitação, todavia, alguns membros exatamente por conhecer bem os métodos, especialmente os seus pontos críticos, poderiam oferecer maior resistência. A difusão da inovação ocorre dentro de um sistema social, quanto maior a compatibilidade entre inovação e valores dos membros do sistema social, e quanto mais homogêneo é o sistema, mais rápida será a taxa de difusão (Mowen & Minor, 2006).

**Questão 5: Existe disposição da diretoria executiva da instituição para apoiar o processo de mudança dos relatórios gerenciais para uma visão do Custeio ABC?**

O diretor financeiro rapidamente respondeu que há total apoio da diretoria executiva para adoção da inovação, salienta-se que foi a própria diretoria que buscou esse projeto. O gerente de controladoria concordou com o diretor e não adicionou novas informações. Portanto, pode-se avaliar que há apoio da diretoria para adoção da inovação, que é um dos atributos relevantes citados por [Rogers \(2003\)](#) para explicar a taxa de adoção da inovação.

**Questão 6: A quantidade de centros de resultado da organização pode ser considerada uma barreira para a implementação do Custeio ABC?**

Na visão do diretor financeiro, o custeio ABC não precisa chegar a todos os níveis de subprodutos. O gerente de controladoria complementou que a quantidade de centros de resultado (*proxy* para o tamanho da estrutura organizacional) não é considerada uma barreira para adoção do ABC, pois o sistema de informação da companhia suporta essa quantidade de dados.

**Questão 7: O custeio baseado em atividades está alinhado com alguma das diretrizes estratégicas da organização?**

O diretor financeiro explicou que a diretoria entende que é necessária qualidade e eficiência em todos os processos.

**Questão 8: O sistema de tecnologia atual da organização é suficiente para gerar as informações de um Custeio por atividades ABC?**

O diretor financeiro respondeu que o sistema de orçamento da instituição tem espaço para inserir as atividades e os respectivos direcionadores propostos no modelo, o que reduziria a dependência do MS-Excel. O gerente de controladoria complementou que o sistema atual é adequado para suportar o custeio ABC, portanto, não vê necessidade de aquisição de um novo sistema para esse propósito; mas “seria necessária uma análise de custo-benefício de uma nova ferramenta, pois o sistema contábil e o sistema de orçamento poderão gerar informações de custos por atividades para serem trabalhadas no MS-Excel”. O sucesso da implementação de sistemas de controle gerencial está relacionado à tecnologia presente na organização ([Donaldson, 1999](#)).

## 5. CONTRIBUIÇÃO TECNOLÓGICA-SOCIAL

Este estudo teve como principal motivação desenvolver a modelagem conceitual para avaliação de desempenho de produtos de uma instituição privada de ensino superior sem fins lucrativos, com alocação dos custos indiretos através do custeio ABC e analisar os possíveis impactos nas avaliações dos resultados gerenciais. Um ponto crítico do trabalho foi avaliar a viabilidade de implementação dessa inovação, uma vez que a instituição está habituada a analisar os seus resultados por meio de relatório baseado no custeio por absorção.

Nesse sentido, pode-se considerar que objetivo principal foi atingido e resultou em um estudo que ofereceu para a diretoria executiva da instituição uma modelagem conceitual, com mapeamento das atividades relevantes e definição de direcionadores de custo, ampliando o conhecimento sobre o consumo de recursos indiretos.

A demonstração das etapas do desenvolvimento da modelagem conceitual do ABC em uma instituição de ensino pode gerar contribuições também para outros profissionais e outras instituições. Além disso, o trabalho buscou suporte conceitual oferecido pela teoria da difusão da inovação para aumentar as possibilidades de adoção do novo relatório. Aspectos da teoria da contingência, com o alinhamento com a estratégia, o suporte do sistema de informações e a

capacitação do pessoal também foram considerados nas discussões com a diretoria executiva para aumentar as possibilidades de adoção da inovação.

Como principais limitações do método, destaca-se que ele não elimina completamente a subjetividade, além disso, o método depende do apontamento acurado dos responsáveis pela geração da informação, especificamente, o correto apontamento do tempo necessário para execução das atividades.

## REFERENCIAS

Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27.

Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7), 675-698.

Blackwell, R. D., Miniard, P. W., & Engel, J. F. (2005). *Comportamento do Consumidor*. (Trad. 9a ed. americana). Rio de Janeiro: LTC.

Bodini, V. L. (1998). Planejamento estratégico em universidades. In *Anais do 18º Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, Niterói, Universidade Federal Fluminense. Disponível em [http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP1998\\_ART139.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP1998_ART139.pdf).

Costa, S. A. (2011). *Análise de custos de concorrentes: um estudo dos determinantes de custos no setor de eletroeletrônicos* (Dissertação de Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Dávila, A. & Foster, G. (2007). Management control systems in early-stage startup companies. *Accounting Review*, 82(4), 907-937.

Donaldson, L. (1999). Teoria da contingência estrutural. In M. Caldas, R. Fachin & T. Fischer (Orgs. ed. bras.) *Handbook de Estudos Organizacionais*, v.1 (cap. 3, pp.105-133).

Drucker, P. F. (1985). *Innovation and Entrepreneurship – practice and principles*. New York: Amacom.

Gosselin, M. (2006). A review of activity-based costing: technique, implementation, and consequences. *Handbooks of management accounting research*, 2, 641-671.

Guerra, R. A. (2007) *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Guerreiro, R., Casado, T., & Bio, S. R. (2001). Algumas reflexões sobre os arquétipos e o inconsciente coletivo na contabilidade de custos: um estudo exploratório. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*, 5(15), 4-21.

Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *RAM - Revista de Administração Mackenzie*, 7(2), 78-101.

- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade* (A. Z. Sanvicente, Trad.). São Paulo: Atlas.
- Horngren, C. T. (1978). *Contabilidade de custos: um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S., Marion, J. C., & Pereira, E. (2001). *Dicionário de termos de contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Karahanna, E., Straub, D. W., & Chervany, N. I. (1999). Information technology adoption across time: a cross-sectional comparison of pre-adoption and post-adoption beliefs. *MIS Quarterly*, 23(2): 183-213.
- Lorange, P., & Morton, M. S. S. (1974). Management control systems: a conceptual framework. MIT, Sloan School of Management, *Paper 724-74*. Retrieved from <https://dspace.mit.edu/bitstream/handle/1721.1/1881/SWP-0724-02506890.pdf>.
- Marques, K. C. M., Souza, R. P., & Silva, M. Z. (2015). Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 117-136.
- Martins, E. *Contabilidade de custos* (10a ed.). São Paulo: Atlas, 2010.
- Martins, E., & Rocha, W. (2010). *Métodos de custeio comparados: custeios e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas.
- Moore, G. C., & Benbasat, I. (1991). Development of an instrument to measure the perceptions of adopting an information technology innovation. *Information Systems Research*, 2(3): 192-222.
- Nakagawa, M. (1994). *ABC custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas.
- Perez, G., Zwicker, R., Zilber, M. A., & Medeiros, A. D., Junior (2010). Adoption of technological innovations in the field of health: a study on information systems in the perspective of the theory of diffusion. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 7(1), 71-94.
- Possas, S. (1999). *Concorrência e competitividade. Notas sobre estratégia e dinâmica seletiva na economia capitalista*. São Paulo: Editora Hucitec.
- Rogers, E. M. (2003). *Diffusion of innovations* (5th ed.). New York: The Free Press.
- Schumpeter, J. A. (1982). *A teoria do desenvolvimento econômico* (3a ed.). São Paulo: Abril Cultural.
- Tidd, J., Bessant, J., & Pavitt, K. (2005). *Managing innovation - integrating technological, market and organizational change* (3rd ed.). New York: John Wiley & Sons.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de Caso: planejamento e método*. Rio de Janeiro: Bookman.