

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**O CONTRIBUTO DO MODELO ABC PARA A TOMADA DE
DECISÃO: O CASO DAS UNIVERSIDADES**

Tipificación: Aportes a las Disciplinas de Costos, Gestión o afines a
ambas

Autor

Maria da Conceição da Costa Marques, Ph.D

Doutora em Gestão, especialidade em Contabilidade
Professora Adjunta do
Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**O CONTRIBUTO DO MODELO ABC PARA A TOMADA DE DECISÃO: O CASO DAS
UNIVERSIDADES**

Tipificación: Aportes a las Disciplinas de Costos, Gestión o afines a ambas

RESUMO

O método ABC (Activity Based Costing) centra-se especificamente na gestão das actividades, sendo geralmente usado pelas empresas como forma de aumentar a sua competitividade no mercado.

O sistema ABC não resulta dum desenvolvimento isolado, mas de uma reacção produtiva complexa a algumas escolas de pensamento. A informação proporcionada pelo sistema ABC ajuda a tomar decisões sobre fixação de preços, subcontratação externa, dispêndios de capital e eficiência operacional. Se nas actividades lucrativas o sistema ABC é perfeitamente adaptável, dado que ao custo de cada produto final se identifica o seu rendimento, nas actividades sem fins lucrativos (em universidades, a grande maioria), a sua implementação terá de ser feita de uma forma mais mitigada e complementada pela metodologia ABR.

Neste artigo vamos fazer uma abordagem ao sistema ABC e a sua aplicação às Universidades.

Palavras-chave: Sistema ABC, gestão, tomada de decisão, universidade

Introdução

Na década de 80 foi diagnosticada uma crise dos sistemas de custos e dos sistemas de controlo de gestão tradicionais, por Kaplan.

O método ABC (Activity Based Costing) centra-se especificamente na gestão das actividades, sendo geralmente usado pelas empresas como forma de aumentar a sua competitividade no mercado.

Uma actividade é uma combinação de pessoas, tecnologia, matérias-primas, métodos, e meio envolvente, com o objectivo de produzir um determinado produto ou prestar um determinado serviço. Como exemplos de actividades, podemos referir a embalagem de um produto e a facturação aos clientes.

O sistema ABC é uma metodologia que mede o custo e o rendimento das actividades, dos recursos e dos objectos de custo. O método ABC é um processo de repartição de custos indirectos dividido em duas etapas: na primeira, os recursos são consumidos pelas actividades e, na segunda, os objectos de custo (produtos, clientes, mercados, etc) consomem as actividades.

O ABC não é somente um método de cálculo do custo de produção; é também um método de controlo de gestão. Este fornece informação contabilística útil e fundamental para reflectir sobre o posicionamento concorrencial da empresa.

Este sistema de custos tem tido, nos últimos anos, uma grande relevância, e pode considerar-se como um modelo económico da organização que integra dados de diferentes sistemas de informação, tanto financeira como operativa.

O objectivo deste método é a determinação da origem dos custos para ser utilizado como uma ferramenta de antecipação no controlo de gestão, o que contribui para a melhoria contínua das actividades da empresa aumentando a sua competitividade.

Neste artigo fazemos uma revisão crítica da literatura sobre o tema e apresentamos as vantagens da aplicação do método ABC. De igual modo, argumentamos acerca da maneira como a informação para a gestão é valorizada com a utilização do método, na medida em que proporciona uma imputação de custos mais racional.

Palavras-chaves: controlo de gestão, método ABC, actividades, recursos.

1. Objectivos e alcance do Sistema ABC

O sistema ABC surgiu nos anos 1980 devido à crescente falta de relevância dos métodos tradicionais de contabilidade de custos, que foram projectados à volta de 1870-1920. Nessas épocas, as indústrias eram de labor intensivo, não havia nenhum automatismo, a variedade de produtos era pequena e os custos directos e indirectos (*overheads*) das empresas eram geralmente muito baixos, se comparados com os de hoje. Entretanto, a partir de 1960 e, particularmente desde 1980, tudo mudou rapidamente. Por estas razões e por outras, a contabilidade de custos tradicional passou a ser considerada qualquer coisa como “inimigo número um da produção” e dúvidas, como se é “um activo ou uma responsabilidade”, foram levantadas.

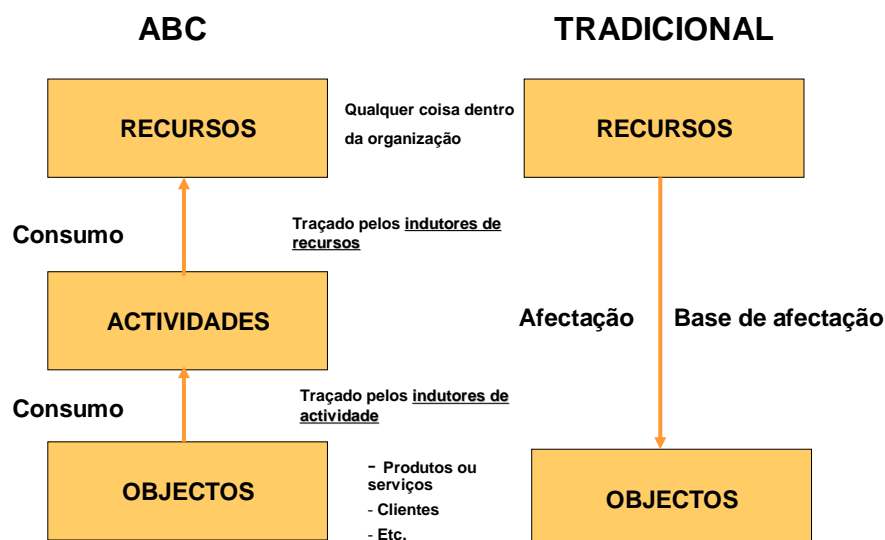
O importante era agora saber se o sistema ABC supera estas questões, e a resposta é sim. Aliás, o ABC foi considerado uma das inovações mais importantes da gestão nos últimos cem anos (Emblemsvag, 2004).

Então o que faz realmente a diferença entre o sistema ABC e o método tradicional de contabilidade de custos? Apesar da enorme diferença na *performance*, há apenas três diferenças importantes, segundo o autor precedente.

- Na contabilidade de custos tradicional, é suposto os objectos de custo consumirem recursos, enquanto que em ABC, é suposto que esses objectos de custo consumam actividades.
- A contabilidade de custos tradicional, utiliza principalmente bases de afectação relacionadas com o volume, enquanto o ABC, usa indutores em vários níveis.
- A contabilidade de custos tradicional é uma estrutura orientada, ao passo que o sistema ABC é um processo orientado.

A figura seguinte sedimenta estas ideias.

Fig. XXIV - Sistema ABC vs Sistema tradicional de contabilidade de custos



Fonte: Emblemavag, 2004

A principal inovação introduzida pelo sistema ABC consiste na consideração da actividade como centro da contabilidade de gestão. Com efeito, a base de suporte do sistema ABC é que todo o produto nasce como consequência do acometimento dum processo, ou seja, uma série de actividades sucessivas, que determinam o consumo dos factores produtivos durante o processo (Castelló, 1994, citada por Sansalvador Selles *et al*, 2002:189). Com base neste pressuposto, são as actividades que originam o consumo dos factores produtivos, e não os produtos, como tradicionalmente se tinha assumido. Duas importantes considerações ressaltam do que ficou dito e nelas, em grande medida, assenta toda a filosofia ABC:

- *Em primeiro lugar*, uma adequada gestão dos custos requer que se actue sobre as actividades que os originaram. Sob esta perspectiva, os sistemas ABC podem e devem ser utilizados para gerir adequadamente as actividades, a fim de alcançar a melhoria contínua na sua execução. A relação entre ABC e a melhoria contínua, realçada por diversos autores donde sobressai Cooper e Kaplan (1991), leva-nos a introduzir o conceito de ABM (*Activity-based management*), considerado como uma extensão ou aperfeiçoamento dos sistemas ABC, cujo objectivo básico é precisamente alcançar a melhoria contínua¹⁶¹ (Sansalvador Selles *et al*, 2002:190).

Tanto o modelo ABM como o modelo ABC partem de uma filosofia idêntica, pois um e outro procuram um conhecimento exaustivo das actividades que se desenvolvem na organização; mas para diversos autores existem notáveis diferenças entre eles. Enquanto o ABC é um modelo eminentemente contabilístico, com o objectivo principal da formação do custo do produto da forma

¹⁶¹ Ver no capítulo IV o ponto 4.5.1.2.

mais objectiva possível, o ABM tem em vista a gestão integral da organização, com o propósito de conseguir de forma genérica a excelência empresarial (Castelló, 1994; Castelló e Lizcano, 1997, citados por Sansalvador Selles *et al*, 2002:190).

- *Em segundo lugar*, é possível estabelecer uma relação causa-efeito determinante entre actividades e produtos, mais directa que a adoptada pelos modelos de custos tradicionais, permitindo, deste modo, uma melhor e mais objectiva distribuição dos custos indirectos aos produtos, em função do consumo que de cada um deles fez a actividade. O sistema ABC emerge como um método que permite uma afectação dos custos indirectos mais consentânea com as actuais características das empresas.

Custos dos factores → Actividades → Custos dos produtos

O processo de afectação de custos proposto pelo ABC consta de duas etapas sucessivas. Na primeira, uma vez identificadas as distintas actividades, afecta-se o custo dos factores às mesmas, obtendo-se o denominado custo das actividades. Na segunda etapa, procede-se à distribuição dos custos acumulados nas actividades entre os produtos.

Torna-se no entanto essencial dispor de unidades de medida e controlo apropriadas para a existente entre actividades e produtos. Estas unidades, denominadas “cost-drivers”, ou permitirão veicular os custos das actividades aos produtos, estabelecendo relações entre actividades e produtos, mais exactas que as derivadas das unidades de obra utilizadas para a produção (Sáez, Fernández e Gutiérrez, 1993, citados por Sansalvador Selles *et al*, 2002:190).

Segundo Carvalho *et al* (1999:538), o sistema de custos ABC fundamenta-se em três premissas básicas:

1. Os produtos requerem actividades;
2. As actividades consomem recursos;
3. Os recursos custam dinheiro.

Deste modo, e seguindo estes autores, pode dizer-se que a metodologia do sistema ABC assenta na imputação dos custos aos produtos mediante a identificação das relações de causalidade existentes entre o consumo dos recursos (factores) nas actividades em que se organiza o processo produtivo, e pelas relações de causalidade existentes entre as mesmas actividades e os recursos (prestações), que constituem o objectivo da empresa como exploração económica.

A implementação do sistema ABC deverá ocorrer seguindo as seguintes etapas (Carvalho *et al*, 1999:540; Sonnet e Así: 16)

1. Identificação de todas as actividades que consomem recursos ou factores, definindo-se actividade como um conjunto de acções ou tarefas que têm como objectivo a atribuição, pelo menos a curto prazo, de valor acrescentado a um objecto, e de permitir medir esse valor.
2. Determinação da unidade de medida de cada actividade, designada “indutor de custo”, representando o factor que influencia o nível de desempenho de actividades e o seu consumo de recursos.
3. Agrupamento das actividades directamente relacionadas, para posterior repartição aos produtos.
4. Repartição das actividades agrupadas pelos diferentes produtos em função dos indutores de custos.

Innes e Mitchel, citados por Carvalho *et al*, (1999:539), apontam como principais vantagens do sistema ABC, as seguintes: maior visibilidade do custo; medida mais correcta da actividade; maior capacidade de observação da influência do custo no produto ou serviço; maior compreensão da informação para a gestão por parte dos dirigentes e maior informação segmentada. Os benefícios incluem ainda (Cropper e

¹⁶² Ou, também, indutores de custos.

Cook, 2002:7) o fornecimento de informações mais exactas para prever medidas de desempenho e processos de decisão (p. ex. estabelecer preços).

Há, no entanto, quem não reconheça ao Sistema ABC as inovações que lhe são atribuídas, argumentando que entre este e a “Contabilidade Analítica de custos” dos países da área continental existem muitas coincidências. No modelo de custos tradicional da Europa continental existem também distintas fases sequenciais e completamente diferenciadas, a saber: classificação por factores, localização dos custos, custos por portadores. No entanto, o sistema ABC é, contudo, mais analítico que o modelo orgânico clássico, uma vez que reparte os custos por actividades, para depois se agruparem os custos das actividades em actividades relacionadas com o mesmo indutor de custos (“cost drivers”)¹⁶³, sendo depois imputados esses custos ao produto final.

Embora existam bastantes semelhanças entre os dois sistemas (europeu continental e sistema ABC), importa sublinhar que, enquanto os “Centros de Responsabilidade” previstos no modelo francês pretendem responsabilizar os directores dos centros pelos custos, o sistema ABC assume-se como um processo completo, em que se procura obter os custos dos produtos, servindo as actividades para medir as causas técnicas dos custos e não para avaliar responsabilidades. Carvalho *et al* (1999:543) defendem que a implementação do sistema ABC em organismos públicos é de grande utilidade.

Um aspecto importante a considerar é o modo como o sistema ABC é usado e implementado. Dado que o ABC está direccionado para as causas dos custos (factores críticos de sucesso¹⁶⁴) relacionados com os objectos de custo e com os processos, não fazendo menção aos custos de qualidade, o ABC é visto como mais um método para a contabilidade de custos, o que convida a um novo e integral meio de gestão, com (Emblemsvag, 2004):

- Identificação dos factores críticos de sucesso que capacitem à melhoria contínua dos produtos e desenho dos processos.
- Ligação entre informação sobre os custos e outra informação capaz de permitir uma formação alargada e estratégias de melhoria, relativamente às tradicionalmente reconhecidas.

¹⁶³ Segundo Carvalho *et al* (1999: 541), existem bastantes semelhanças com a ideia de “secção homogénea” do Plano francês.

¹⁶⁴ O conceito de *factor crítico de sucesso* apareceu na literatura administrativa no início de 1960, num artigo de Ronald Daniel intitulado “Management Information Crisis”, publicado na revista *Harvard Business Review*. Apesar da importância do conceito, este permaneceu relativamente inexplorado até Março de 1979, quando uma equipa de investigação em sistemas de informação do Massachusetts Institute of Technology (MIT) o retomou como ferramenta aplicável para a definição de requisitos de informação de um sistema de informação (Rockart, 1979, citado por Bahamón, 2003:82).

A partir de 1960 escreveu-se uma série de definições para precisar este conceito, dentre as quais se destacam (Bahamón, 2003:82):

- Número limitado de áreas nas quais os resultados se são satisfatórios asseguram um desempenho competitivo e de êxito para a organização. Nestas áreas, as coisas devem ir bem para que o negócio triunfe ou, caso contrário, o desempenho não atingirá as expectativas. Do anterior deduz-se que são áreas que requerem cuidadosa e constante atenção da gerência (Rockart, 1979).
- Os factores críticos de sucesso são factores internos ou externos à organização, que devem ser identificados e reconhecidos porque suportam ou ameaçam o alcance dos seus objectivos e, inclusive, a sua existência. Requerem uma atenção especial para evitar surpresas desagradáveis ou a perda de oportunidades. Podem ser internos ou externos, positivos ou negativos no seu impacto (Ferguson, 1982, citado por Bahamón, 2003:82).

- Identificação dos custos de qualidade e orientação de processos em sistema ABC, que facultem uma poderosa orientação para a Gestão da Qualidade Total (TQM), onde tanto o ABC como a TQM podem realizar o seu pleno potencial.

Do anteriormente referido parece estar evidente que o sistema ABC não só é útil e poderoso a qualquer organização (Cropper e Cook, 2002:13), como uma necessidade para as organizações que pretendem a excelência, e eficientemente e efectivamente aumentam a sua Vantagem Competitiva Sustentável “Sustainable Competitive Advantage” (SCA) (Emblemsvag, 2004).

2. O uso do sistema ABC na Universidade

O sistema ABC não resulta dum desenvolvimento isolado, mas de uma reacção produtiva complexa a algumas escolas de pensamento (Armstrong, 2002:101). A informação proporcionada pelo sistema ABC ajuda a tomar decisões sobre fixação de preços, subcontratação externa, dispêndios de capital e eficiência operacional. Conforme afirmam Baxendale (1987); Cagwin e Bouwman, (2002; Brewer *et al*, (2003) o uso do sistema ABC e uma correcta afectação de custos, contribuem de forma decisiva para alterar o processo de gestão e para melhorar a *performance* financeira (Laitinen, 2003).

O esquema que se segue mostra o relacionamento existente entre produtos/serviços (“cost objects”) e os recursos consumidos pelos produtos ou serviços¹⁶⁵ (Sonnet e Asís, 2001:15).

Recursos → indutores de recursos → actividades → indutores de actividades → objectos de custo

Os **recursos** são as pessoas e as máquinas.

Os **indutores de recursos** são a medida da frequência e a intensidade da procura colocada nos recursos por actividade.

As **actividades** são os processos representados pelas pessoas e máquinas.

Os **indutores de actividades** medem a frequência e intensidade das exigências da procura colocada nas actividades pelos objectos de custo, possibilitando a afectação dos custos aos objectos de custo.

Os **objectos de custo** são os produtos e os serviços produzidos.

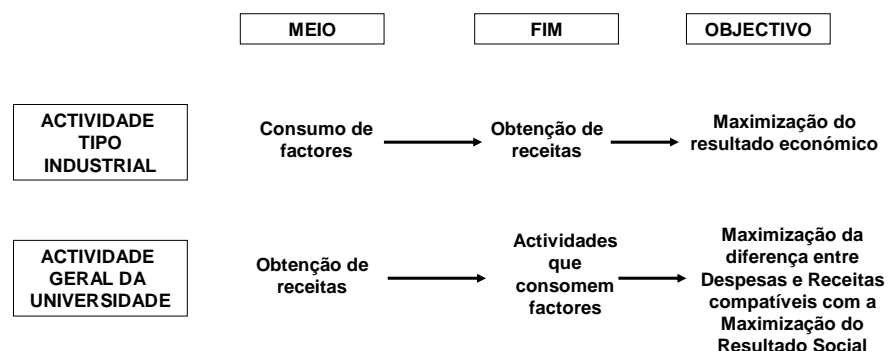
Os **indutores de custo** são os factores que afectam os custos das actividades, p. ex. a baixa qualidade.

Se atendermos à realidade de uma empresa industrial ao longo do processo produtivo, verifica-se que se consomem recursos, utilizando actividades, destinadas à obtenção de produtos com os quais se conseguem receitas. Ao observarmos as universidades públicas, com excepção das actividades lucrativas, o que se procura é a obtenção de financiamentos que viabilizem a realização das actividades, que consomem factores (custos), com o objectivo de obter produtos ou serviços que satisfaçam os utentes directos e a sociedade em geral.

A ideia que sobressai destas duas situações, é que aquilo que para uma é um fim, na outra é um meio. Assim:

Fig. XXV - Empresa industrial e Universidade: meios e fins

¹⁶⁵ “Resources → resource drivers → activities → activity drivers → cost objects”.



Fonte: Carvalho *et al* (1999: 543)

As universidades podem, todavia, desenvolver actividades de “negócio”, em que se pretende a obtenção de lucro. Coexistem, deste modo, dois grandes tipos de actividades (Carvalho *et al*, 1999:544):

- As que geram resultados directos, perfeitamente diferenciados e quantificáveis. Nestas actividades podem comparar-se os custos por funções com os respectivos rendimentos obtidos, ou seja, existe uma correlação entre os custos por produtos ou serviços e rendimentos. A utilização do sistema ABC viabilizará a fundamentação dos custos de cada produto ou serviço ao mesmo tempo que analisa a relação factores-actividades-produtos, essencial à tomada de decisões, avaliação de serviços internos e finais, etc.
- As actividades em que não é possível valorizar o benefício económico obtido, porquanto a actividade económica é justificada “pela sociedade”. Diligencia-se pela obtenção de receitas para aplicar em factores (gastos). Os *outputs* obtidos não são quantificáveis, pois não têm, em regra, valorização no mercado, para além de não existir uma correlação entre os produtos finais e os rendimentos. Acresce referir o facto das universidades públicas sofrerem influências políticas, que limitam e dificultam as decisões a tomar e a avaliação do benefício.

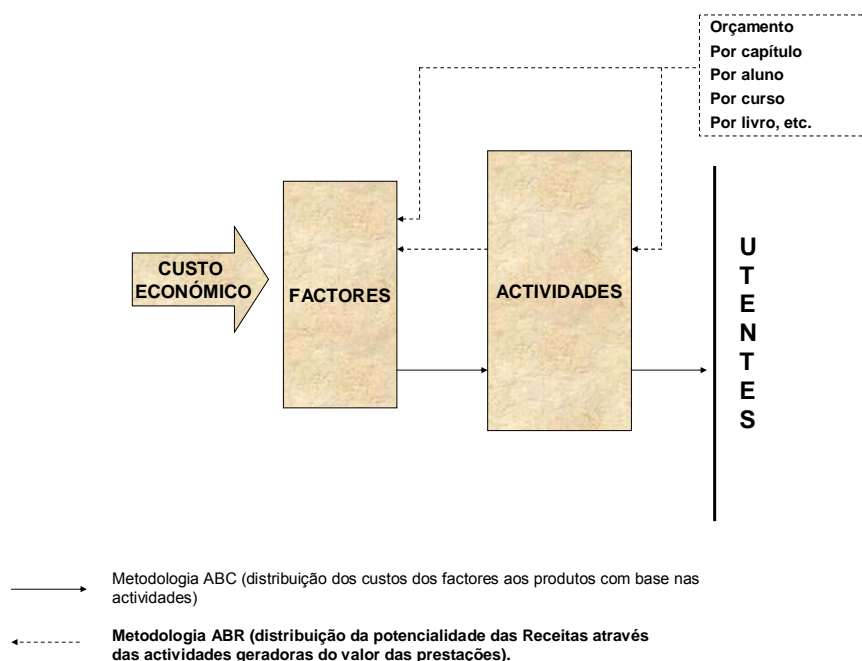
A ideia de usar o sistema ABC nas instituições de ensino não é nova. Uma das publicações pioneiras sobre a adopção do ABC no sector do ensino superior foi de Port e Burke (1989), referidos por Cropper e Cook (2002:8). Eles notaram que estas instituições estão em boa posição para fornecerem um leque de produtos que podem ser vendidos no mercado competitivo, e se os preços forem demasiado altos corre-se o risco das vendas poderem ser perdidas para um concorrente. Se, por outro lado, os preços forem demasiado baixos, existe o perigo de se incorrer em perdas. Então, eles defendem que, afectando um custo a uma actividade, permite aos utilizadores tomarem consciência do valor real dessa actividade, permitindo que se estabeleçam prioridades entre a investigação, o ensino e outras iniciativas geradores de rendimento, podendo assim serem alcançadas vantagens competitivas.

A aplicação de um modelo ABC à Universidade, dada a ampla gama de actividades e *outputs* que estas instituições realizam, parecerá afortunada e desejável (Castelló e Lizcano, 1994), citados por Cervera Oliver (2003:13).

Assim sendo, importa agora reforçar a ideia de nas universidades, em geral, as actividades poderem ser coincidentes com as prestações de serviços ou produtos, pelo que o seu custo deveria ser o que os utentes deveriam suportar. Dado que o orçamento de receitas está dividido por actividades ou por factores, uma análise ABR (Rendimento Baseado em Actividades)¹⁶⁶ completaria a análise, permitindo que os rendimentos obtidos com as actividades ou serviços fossem comparados com os custos de cada uma dessas actividades.

Uma vez que o sistema ABC permite comparar os custos de actividades da Universidade com os custos de outras actividades idênticas da mesma instituição ou de outras, e comparar custos de referência (por exemplo custos *standard*), o uso da metodologia ABR permitiria comparar as receitas obtidas por cada actividade com os custos dessas mesmas actividades.

Fig. XXVI - Uso da Metodologia ABR



Fonte: Adaptado de Carvalho *et al* (1999: 545)

Neste contexto, em cada análise fundamental, **Factor → Centro ou actividade → Produto** existem duas correntes ou análises: uma em termos de custo por actividade ou por factor, a outra em termos de rendimento por actividade ou por factor. Ambas as análises facultam a medição da economia, eficiência e eficácia na utilização dos recursos disponíveis. Portanto, o uso do sistema ABC nas universidades apresenta múltiplas vantagens, destacando-se o facto de permitir que não se conheçam apenas os custos de cada produto final ou serviço, mas também os custos das actividades, ou seja, a causalidade dos custos. O sistema ABC reparte de um modo mais correcto os custos indirectos pelos produtos, apoiando assim o processo de tomada de decisões.

No entanto, conquanto nas actividades lucrativas o sistema ABC seja perfeitamente adaptável, dado que ao custo de cada produto final se identifica o seu rendimento, nas actividades sem fins lucrativos (em universidades, a grande maioria), a sua implementação terá de ser feita de uma forma mais mitigada e complementada pela metodologia ABR. Permite-se desta maneira que os rendimentos obtidos com os factores, com as actividades ou serviços, sejam comparados com os custos dessas actividades, para se poder ajuizar da viabilidade económica de cada actividade e avaliar

¹⁶⁶ *Activity Based Resource.*

o “value for money” dos recursos utilizados, devidamente identificados pelas actividades e por factores.

O processo de adopção do sistema ABC nas universidades, pode ser dividido em seis fases, conforme se evidencia no quadro seguinte (Cropper e Cokk, 2002:8):

Quadro VIII - O Processo de custos

- Identificação do custo dos recursos (*staff*, consumíveis, equipamento, etc.)
- Identificação dos produtos (cursos, trabalhos de investigação, consultoria, *catering*, etc.)
- Identificação das actividades (cursos concluídos, investigação, admissões, serviços de biblioteca, etc.)
- Afectação dos custos dos recursos às actividades
- Ligação das actividades aos produtos usando os indutores de custos (*staff*, estudantes, espaços)
- Análise e reporte de resultados.

Fonte: Adaptado de Cropper e Cook (2002: 8)

Para o Departamento Académico de qualquer Universidade, o modelo seguinte instrui um processo de trabalho na prática, no qual se encontram relacionados os recursos, as actividades e os *outputs*.

Quadro IX - Modelo do Departamento Académico

<i>Custo dos recursos</i>	<i>Actividades</i>	<i>Outputs</i>
Staff Académico	Ensino	Cursos ou módulos
Assistentes de investigação	Investigação	Publicações
Técnicos	Actividades escolares	Projectos
Staff administrativo	Consultoria	Relatórios
“Stocks” e serviços	Administração da Faculdade	Outros
Equipamento	Conformidade dos estatutos	

Fonte: Adaptado de Cropper e Cook (2002: 8)

Pretende-se, deste modo, ilustrar o processo de trabalho na prática. O último quadro (Quadro IX) dá um exemplo dos recursos directos típicos, actividades e *outputs* de um departamento académico. Os custos dos recursos são imputados às actividades e aos *outputs* na base da sua atribuição directa ou outro método de partilha usando indutores de custos, tais como número de estudantes, número de empregados ou espaços ocupados. Os custos indirectos de uma instituição, incluindo o serviço de estudantes, administração geral e demais premissas, podem ser repartidos arbitrariamente.

Esta abordagem reconhece que nem todos os recursos são consumidos proporcionalmente ao número de *outputs* produzidos, o que é semelhante ao método ABC usado no sector industrial. Com efeito, uma analogia pode ser feita com a classificação de actividades de acordo com a primeira hierarquia descrita por Cooper (1990), citado pelos autores referidos, e que se mostra no quadro seguinte.

Quadro X - Hierarquia da classificação de actividades

<i>Tipo de Actividade</i> ¹⁶⁷	<i>Definição</i>	<i>Actividade da universidade</i>
Nível de unidade	Actividades desempenhadas a cada momento em que um produto é entregue, por exemplo um módulo.	Ensino e investigação
Nível de remessa	Actividades desempenhadas a cada momento em que uma remessa de produtos é entregue, por exemplo uma pasta com módulos	Cursos, Comitês, Avaliação e validação de eventos
Nível de produto	Actividades que são necessárias para apoiar o fornecimento de cada tipo de <i>output</i> .	Administração da Faculdade
Nível de facilidade	Actividades que apoiam o funcionamento da organização.	Administração geral e fornecimento de premissas

Fonte: Adaptado de Cropper e Cook (2002: 8)

Cada actividade principal é identificada e classificada conforme assenta dentro de uma das quatro categorias de actividade. Os custos que caem numa das três primeiras categorias (isto é, “nível de unidade”, “nível de remessa” e “nível de produto”) serão imputados aos produtos de acordo com os indutores de custos apropriados que melhor descrevam o comportamento subjacente desse custo. Contudo, os custos das actividades do “nível de facilidade” só podem ser repartidos de forma arbitrária (Cropper e Cook, 2002:8).

Além dos estudos já mencionados sobre a aplicação do método ABC às universidades, apresenta-se de seguida a síntese dos estudos levados a cabo por outros autores.

Acton e Cotton (1997) examinam os benefícios que podem trazer o sistema ABC ao ensino superior. Realçam que o uso do sistema ABC pode melhorar a gestão dos custos nas universidades, visto que comporta um cálculo de custos mais fiável dos serviços prestados. Os custos das unidades de apoio podem ser imputados a unidades académicas (Rebull, 2002), para determinar o custo de repartir uma hora de um crédito de educação. A Direcção pode usar esta informação no processo de tomada de decisões relacionadas com a localização de recursos e no planeamento estratégico. De acordo com os autores, não deveriam encontrar-se diferenças fundamentais entre a análise dos custos de departamentos de apoio à produção e os custos de actividades de suporte de organizações de serviço, pelo que as experiências que possam conhecer-se dos primeiros poderiam resultar úteis em casos do segundo tipo.

Robertson *et al* (1998), referidos por Rebull (2002), publicaram amplos estudos sobre o uso da contabilidade de custos nas instituições de ensino superior na Austrália. Estudam as possibilidades que pode oferecer uma metodologia ABM às universidades. De acordo com os autores, devido ao perfil mais comercial que estão a começar a adoptar as instituições de ensino superior, parece apropriado aplicar a metodologia ABM, com o objectivo de facilitar a ligação dos custos dos produtos que oferece, tais como cursos, investigação, consultoria, etc., com os proveitos que recebe dos seus clientes.

Consideram que este método é muito aconselhável ao ambiente universitário, devido sobretudo à grande quantidade de custos gerais indirectos que devem suportar-se neste tipo de entidades e os escassos custos directos existentes (escasso material). Estes

¹⁶⁷ Os termos utilizados nesta coluna têm a seguinte designação em inglês, por ordem sequencial: “unit level”, “batch level”, “product level” e “facility level”.

autores também analisam as relações que podem estabelecer-se entre o enfoque ABM e outras iniciativas de apoio, como o *balanced scorecard*, o cálculo do custo do ciclo de vida (com uma análise importante no ambiente universitário), medidas de capacidade, etc. O estudo que realizam do ABM é bastante amplo, baseado num suporte teórico importante.

Outros argumentos em defesa da aplicação do sistema ABC no ambiente universitário, são apresentados por Isabel Gil (2000), citada por Rebull (2002). O trabalho desta autora centra-se na análise das necessidades de informação para a gestão das instituições universitárias espanholas e no desenho do sistema ABC, cuja implantação procura analisar o custo das políticas seguidas, destinadas a obter a sua optimização face ao conhecimento das actividades e dos seus geradores de custo.

Para isso, estuda o caso concreto da Instituição “Florida Universitária”. Os objectivos de custo são, neste caso, as diferentes licenciaturas nela ministradas, bem como as unidades organizativas departamentais, cuja actividade está orientada para os utilizadores, tanto internos como externos. Nesta publicação, detalha-se o processo de identificação de actividades e de selecção de geradores de custo, apresentando numerosos exemplos a este respeito, e onde se propõe, também, um mapa de actividades para esta instituição.

Rebull (2002) relata ainda no seu trabalho, o estudo desenvolvido por Tatikonda e Tatikonda (2001), que argumentam: “apenas umas poucas instituições de ensino superior dos Estados-Unidos aplicam o ABC, e estas aplicações limitam-se à localização de custos gerais, tais como bibliotecas e admissões. Na Grã-Bretanha, contudo, algumas universidades adoptaram o ABC, resultando numa gestão financeira mais ajustada e uma melhor localização de recursos”.

Com efeito, tradicionalmente, as universidades foram dirigidas a partir duma gestão baseada em orçamentos, mas nem todos os cursos custam o mesmo, pelo que não é necessário realizar as mesmas actividades, nem tão pouco nas mesmas proporções, para organizar e repartir cada uma delas. O sistema de custos baseado em actividades tem em conta a diversidade e a complexidade dos processos, pelo que os custos dos cursos ou dos alunos podem ser determinados duma forma mais exacta.

No seu trabalho, os autores propõem uma classificação de actividades por produto, lote, unidade, numa instituição universitária fictícia, sobre a qual colocam também um exemplo numérico.

Para além destas obras existem algumas poucas mais, mas atendendo ao enfoque desta investigação, entendemos não aprofundar mais este tema.

Em Portugal, face à predominância da contabilidade de caixa durante largos anos, o avanço para sistemas contabilísticos mais elaborados tardou em chegar. Todavia, as necessidades de informação são cada vez maiores e é muito natural que, dentro de algum tempo, se avance agora para outros campos, onde naturalmente se insere o uso do sistema ABC.

3. Conclusões

O Sistema de Custeio Baseado em Actividades marca um dos rumos mais prometedores da contabilidade de custos. O mesmo consagra um procedimento de cálculo para o custo dos produtos que possui uma maior objectividade. O Sistema ABC, por estabelecer a necessidade de uma imputação de custos que se inicia sempre nas actividades desempenhadas pela organização, oferece uma metodologia de cálculo mais objectiva do que as formas utilizadas pelos sistemas tradicionais.

Com a aplicação do sistema ABC ao cálculo de custos das universidades passa a ser possível observar e analisar o comportamento dos custos indirectos, na medida em que o processo de produção consome os recursos. A informação obtida é útil para a análise de formação de preços, resultados, bem como de potenciais investimentos em melhoria da qualidade. O sistema ABC tem em conta a diversidade e a complexidade dos processos, pelo que os custos dos cursos ou dos alunos podem ser determinados duma forma mais exacta.

Em Portugal, a influência da contabilidade de caixa durante largos anos, impediu o avanço para sistemas contabilísticos mais elaborados. Contudo, as necessidades de informação são cada vez maiores pelo que, dentro de algum tempo, é admissível que se avance para outros campos, onde naturalmente se insere o uso do sistema ABC.

Bibliografia

- Acton, D.D. and Cotton W.D.J.** (1997). Activity-based Costing in a University Setting. *Journal of Cost Management*, March/April, pp. 32-38.
- Baxendale, S.J.** (1987). Cost Allocation vs. Performance Evaluation: Observations at Five Major Defense Contractors. *Akron Business and Economic Review*, Winter, pp. 90-97.
- Brewer, Peter C. et al** (2003). Global Electronics, Inc.: Implementation and the Change Management Process. *Issues in Accounting Education*, February 2003 Issue.
- Cagwin Douglass and Bouwman Marinus J.** (2002). **The Association Between Activity-Based Costing And Improvement In Financial Performance.** *Management Accounting Research*, Volume 13, Nº 1, pp. 1-39.
- Carvalho et al** (1999). Temas de Contabilidade Pública. Rei dos Livros. Lisboa.
- Castelló, Ema** (2003). [Necesaria Integración de los Sistemas de Control de Gestión Estratégico y Operativo.](#) *Revista AECA*, Nº 64, Especial XII Congreso AECA.
- Cervera Oliver, M.** (2003). **La Universidad Pública Española: Diseño de un Sistema de Costes.** *Técnica Contable*, Nº 657, Octubre, pp. 4-14.
- COOPER, Robin ; KAPLAN, Robert S.** Profit Priorities From Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, p. 130-135, May/Jun. 1991.
- COOPER, Robin ; KAPLAN, Robert S.** **The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings.** New Jersey: Prentice Hall, 1991, 580p.
- Cropper, Paul and Cook, Roger** (2002). Activity-based Costing in Universities – Five years on. *Further and Higher Education Newsletter*, Nº 8, pp.6-15.
- Emblemsvag, Jan** (2004). www.emblemsvag.com/abc.htm (Abril 2004).
- Laitinen, E. K.** (2003). Future-based management accounting: a new approach with survey evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, Nº 3, April 2003, pp 293-323.
- Rebull, Victoria Sanchez** (2002). El sistema ABC en Empresas de Servicios. www.tdx.cesca/TESIS (Maio 2004).
- Sáez Torrecilla, A.,** (2004). Contabilidad de Costes e Contabilidad de Gestion. McGrawhill.
- Sansalvador Sellés, M.E. y Reig Mullor, J.** (2002). La gestión de la calidad total a través de las aportaciones de sus principales "gurús". *Alta Dirección*, Año 38, Nº 224, pp. 37-43.
- Sonnet, Fernando H. e Asís, Inês del Vale** (2001). Algunas consideraciones sobre la toma de decisions empresariales en material de política de precios. El caso de las pymes cordobesas. *Facultad de Economía de la Universidad Nacional de Córdoba.* Documento de Trabajo nº 5.
- Sonnet, Fernando H. e Asís, Inês del Vale** (2001). Algunas consideraciones sobre la toma de decisions empresariales en material de política de precios. El caso de las pymes cordobesas. *Facultad de Economía de la Universidad Nacional de Córdoba.* Documento de Trabajo nº 5.