

PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE GERENCIAL PARA AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO

GIDEON CARVALHO DE BENEDICTO

Resumo:

A contabilidade é a linguagem dos negócios de uma organização, identificando, mensurando, registrando e comunicando informações úteis aos gestores. O problema é que o sistema tradicional, baseado em rateios de custos, nem sempre proporciona dados confiáveis. Para atender às necessidades dos novos tempos, o autor propõe um sistema de acumulação de custos e receitas por entidades (unidade consumidora de recursos) e de apuração de resultados por atividades, aplicado às instituições de ensino.

Palavras-chave:

Área temática: *Educação: Ensino e Prática da Gestão de Custos numa Ótica Interdisciplinar*

14.3. PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE GERENCIAL PARA AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO

GIDEON CARVALHO DE BENEDICTO
DOUTOR EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE - USP
Professor na Pontifícia Universidade Católica de Campinas
Caixa Postal, 11 - Engenheiro Coelho - SP - CEP 13165-970
Tel. (019) 858-1177 Fax (019) 858-1212

RESUMO

A contabilidade é a linguagem dos negócios de uma organização, identificando, mensurando, registrando e comunicando informações úteis aos gestores. O problema é que o sistema tradicional, baseado em rateios de custos, nem sempre proporciona dados confiáveis. Para atender às necessidades dos novos tempos, o autor propõe um sistema de acumulação de custos e receitas por entidades (unidade consumidora de recursos) e de apuração de resultados por atividades, aplicado às instituições de ensino.

PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE GERENCIAL PARA AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO

Introdução

Está se tornando cada vez mais evidente o fato de que o sistema de contabilidade tradicional gera informações distorcidas e não atende às necessidades das instituições de ensino, no que diz respeito à gestão de seus recursos econômico-financeiros. Para JOHNSON e KAPLAN as informações de contabilidade gerencial, condicionadas pelos ciclos do sistema de informes financeiros da organização, são atrasadas, agregadas e distorcidas demais para que sejam relevantes às decisões de planejamento e controle dos gerentes.¹

Os eventos econômicos constituem a base da informação. A utilização de conceitos distorcidos na mensuração dos eventos faz com que o sistema contábil/gerencial gere relatórios que não condizem com a situação patrimonial da entidade.

A questão dos rateios de custos não é nova na contabilidade. É um assunto muito discutido e controvertido. HORNGREN comenta que “as alocações de custo são, muitas vezes, uma grande fonte de aborrecimento e confusão para as partes afetadas”.² Na opinião de MAHER e DEAKIN, “a alocação de custos interfere na contabilidade de custos”.³ A utilização de rateios na contabilidade provoca alguns inconvenientes:

- distorce a informação que será utilizada no planejamento, na tomada de decisão e no controle;
- prejudica a avaliação do desempenho dos gestores;
- dilui a responsabilidade e a controlabilidade dos custos fixos.

GLAUTIER e UNDERDOWN comentam que “o problema principal com a atual prática é sua concentração excessiva sobre a reunião de informações”.⁴ Torna-se difícil, em nível de gestão, identificar a causa de um resultado desfavorável e buscar uma solução satisfatória. A aglutinação de informações encobre o desempenho da instituição em suas diferentes atividades, bem como em aspectos relevantes que poderiam ser utilizados no processo decisório.

Os relatórios contábeis/gerenciais gerados no sistema tradicional não mostram como foi formado o lucro da empresa, quais os resultados gerados em cada atividade e áreas que mais ou menos contribuíram para a formação do resultado global da entidade, ou que atividade vale a pena manter ou terceirizar. Além disso, a avaliação de desempenho dos gestores normalmente é feita por parâmetros físicos (por exemplo, quantidade produzida) e por valores de custos incorridos, quando

¹ JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN, Robert S. Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro, Editora Campus, 1993, p. 1.

² HORNGREN, Charles T. Introdução à Contabilidade Gerencial. 5. ed., Rio de Janeiro, Editora Prentice-Hall do Brasil, 1981, p. 193.

³ MAHER, Michael W. e DEAKIN, Edward B. Cost Accounting. 4. ed., Boston, Richard D. Irwin, 1994, p. 40.

⁴ GLAUTIER, M. W. E. e UNDERDOWN, B. Accounting Theory and Practice. London, Pitman Publishing, 1977, p. 654.

a forma mais racional seria utilizar como parâmetro os resultados obtidos. O sistema de contabilidade proposto neste artigo tem como ponto central o conceito de atividade. Porém, o que é uma atividade? Atividade é o processo de transformação de recursos, dentro de uma estrutura física operacional, em bens, serviços e contribuições sociais. Sua existência está relacionada com a missão da entidade e envolve a ação humana. As atividades resultam da necessidade de produtos e serviços internos. Entretanto, cabe à empresa a decisão de desenvolvê-las por conta própria ou terceirizá-las. Toda atividade deve gerar algum produto ou serviço. Caso contrário, não justifica a sua existência. Isso significa que os resultados decorrem das atividades.

As Atividades nas Instituições de Ensino

O produto final de uma empresa é o resultado de um conjunto de atividades. Uma instituição de ensino em continuidade encontra-se num processo interativo com o ecossistema. Ela extrai seus recursos de um mercado fornecedor e transforma-os em produtos, serviços e contribuições sociais, devolvendo-os ao mercado comprador. Nesse processo, procura cumprir sua missão atendendo às necessidades da sociedade e buscando alcançar objetivos econômicos e sociais.

Em uma instituição de ensino, encontramos várias atividades. Algumas são diretamente relacionadas com os produtos ou serviços finais. No caso do processo produtivo do sistema educativo em nível superior, elas são constituídas pela pesquisa e ensino, distribuídas em cursos, centros de ensino e centros de pesquisa. Além disso, o processo produtivo de uma escola, caracterizado por um sistema físico/operacional, compreende atividades que, mesmo não estando ligadas diretamente ao produto ou serviço final, têm caráter essencial. Tais atividades são de natureza estrutural ou auxiliar, fazendo parte do funcionamento do sistema-empresa, como por exemplo as atividades de finanças, compras e estoques/almoxarifado, serviços de apoio e recursos humanos. Cabe ressaltar, todavia, que cada instituição desenvolve outras atividades inerentes à natureza de seu produto ou serviço e do sistema físico/operacional.

Os Eventos Econômicos e sua Mensuração

Um evento econômico é um fato que ocorre no ambiente de uma entidade, capaz de provocar alterações de natureza qualitativa e quantitativa em sua situação patrimonial. Ele impacta o patrimônio da entidade.

Esse impacto ocorre quando se efetua uma transação e seu efeito pode ser expresso em termos monetários. Entenda-se por transação econômica a concretização de um evento econômico. Essas transações revelam as relações que o sistema-empresa mantém com outros sistemas, na busca da realização de objetivos econômicos e sociais. Para assegurar a sua continuidade, é necessário que o sistema-empresa efetue transações com outras entidades.

Um evento econômico é o resultado de uma ação praticada. Ele está inter-relacionado com as atividades. Por isso, a ocorrência de um evento em uma atividade pode provocar a execução de outra atividade.

Um dos propósitos da contabilidade é providenciar informação relevante a respeito dos eventos e das transações econômicas para ser utilizada nos modelos de decisões dos gestores. A informação quantificada mostra o que aconteceu em termos de eventos e transações econômicas de uma entidade. Desse modo, necessário se faz ter uma visão geral das características da mensuração,

definida por IJIRI como “uma linguagem que representa os fenômenos do mundo real por meio de números e a relação entre números predeterminados dentro de um sistema de números”.⁵

Os objetos ou eventos relacionam-se com outros objetos ou eventos através do processo de designação de números. Tendo isso em vista, os números representam o instrumento utilizado para relacionar objetos ou eventos, isto é, através da relação entre os números utilizados infere-se a relação existente entre os objetos ou eventos, mesmo com atributos diferentes (aspectos de qualidade, quantidade, peso, volume, metro, entre outros).

GLAUTIER e UNDERDOWN salientam que a mensuração tem sido definida como o estabelecimento de números a objetos ou eventos de acordo com regras especificando a propriedade a ser mensurada, a escala a ser usada e as dimensões da unidade. Segundo os referidos autores, surgem três fatores a ser considerados:

1. Quais eventos ou objetos devem ser medidos? A natureza das decisões determinará que objetos ou eventos devem ser mensurados em qualquer tempo: passado, presente e futuro. Neste ponto, é interessante notar que as mensurações são necessárias para mostrar claramente as decisões que devem ser feitas em relação aos objetivos e metas. Mas elas também são necessárias para controlar e avaliar os resultados das atividades envolvidas no alcance das metas.

2. Quais padrões ou escalas devem ser usados? Refere-se a unidade de medida. O padrão de mensuração contábil é a unidade monetária. Quando mensuramos o valor econômico dos objetos ou eventos, estamos atribuindo um padrão monetário para objetos com características diferentes. Mensuração, portanto, é atribuir valor econômico aos objetos ou eventos em relação aos objetivos e metas que se buscam.

3. Qual deve ser a dimensão da unidade de mensuração? A dimensão está ligada à confiança e acurácia do padrão utilizado, que é a unidade monetária, e que, em princípio, deve ser constante.⁶ Contudo, sabemos que a unidade monetária depende da estabilidade econômica.

Não basta atribuir números a um determinado objeto para caracterizar a natureza de seu atributo. A definição da unidade de mensuração é que expressa o real significado dos objetivos. Isso certamente depende da escolha de uma escala adequada. A informação válida é aquela que representa os verdadeiros atributos dos objetos ou eventos.

Os efeitos dos eventos econômicos modificam a posição econômica da entidade. Portanto, a sua mensuração, sempre que possível, deve expressar a efetiva operação patrimonial. O patrimônio de uma entidade é a acumulação dos efeitos dos eventos econômicos.

A mensuração dos eventos, portanto, deve ser feita de forma coerente, pois a contabilidade atinge o ponto culminante de sua verdadeira função quando, através dos demonstrativos contábeis, procura mostrar os efeitos dos eventos econômicos e as transformações da situação patrimonial da entidade no decorrer do tempo, possibilitando julgamentos das condições operacionais e econômico-financeiras do sistema-empresa.

Em síntese, a figura a seguir mostra o processo de mensuração:

⁵ IJIRI, Yuji. The Foundations of Accounting Measurement: a mathematical, economic, and behavioral inquiry. New Jersey, Prentice-Hall Englewood Cliffs, 1967, p. 19.

⁶ GLAUTIER e UNDERDOWN. Op. cit., p. 33.

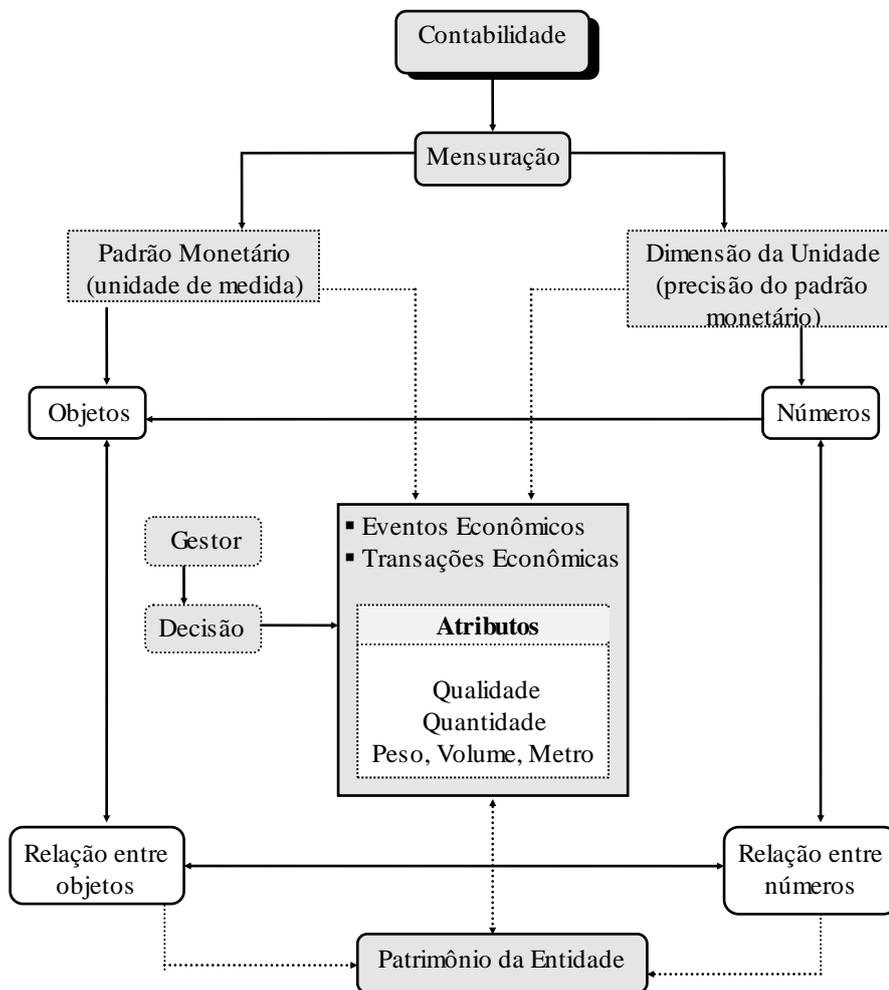


Figura 1 – O processo de mensuração dos eventos econômicos

Contabilidade por Atividades

Existem várias definições de contabilidade. HENDRIKSEN a define como “um processo de comunicação de informação econômica para propósitos de tomada de decisão tanto pela administração como por aqueles que necessitam fiar-se nos relatórios externos”.⁷ Na visão de GLAUTIER e UNDERDOWN, a contabilidade é “o processo de identificação, mensuração e comunicação de informação econômica para permitir formação de julgamentos e decisões pelos usuários da informação”.⁸

Partindo das definições acima, o objetivo da contabilidade é prover o usuário de informações contábeis, que lhe permitam tomar decisões administrativas corretas. Nota-se, com isso, a necessidade de aprimoramento dos relatórios econômico-financeiros, para que os usuários tenham suporte consistente no processo decisório.

⁷ HENDRIKSEN, Eldon S. *Accounting Theory*. 3. ed., Homewood, Richard D. Irwin, 1977, p. 100.

⁸ GLAUTIER e UNDERDOWN. Op. cit., p. 2.

A proposta de uma contabilidade por atividades parte da premissa de que qualquer instituição alcança seus objetivos econômicos e sociais através de suas atividades, pois o próprio produto que a empresa produz é o resultado do conjunto de atividades.

A contabilidade por atividades pode ser um instrumento valioso no controle dos resultados. Esse tipo de contabilidade poderá prover instrumentos valiosos no sistema de gestão (planejamento, execução e controle). Alguns pontos justificam a existência da contabilidade por atividades. Por exemplo:

- os efeitos dos eventos econômicos estão inter-relacionados com as atividades;
- as atividades é que consomem os recursos e dão origem aos produtos e serviços;
- a responsabilidade e a decisão dos eventos econômicos estão dentro das atividades.

O real significado de um sistema de contabilidade por atividades se fundamenta, portanto, no controle do patrimônio empresarial. Uma vez que o patrimônio é a acumulação dos efeitos dos eventos econômicos, estes ocorrem devido às atividades, existindo naturalmente a ação dos gestores no processo de continuidade da organização. Uma contabilidade por atividades bem feita deve fornecer dados e indicar o rumo certo a seguir na administração dos negócios. E ainda evidenciar os custos e a origem dos resultados de cada parte da organização.

Centros de Resultados

Podemos definir centro de lucro ou resultado como o segmento da organização onde o gestor tem o controle sobre os custos e as receitas. Dessa forma, a diferença entre receitas e custos evidencia o resultado da atividade.

KAPLAN e ATKINSON ressaltam a importância de medir o desempenho da organização pelo lucro. Para eles, “o lucro, medido propriamente, pode providenciar um indicador de curto prazo de como os gerentes usaram os recursos à sua disposição”.⁹ Além disso, os gestores passam a ter responsabilidades no sistema de gestão (planejamento, execução e controle).

A adoção de um sistema contábil/gerencial de informações baseado em centros de resultados deve obedecer a alguns critérios:

- identificação dos custos e receitas por centro de resultado;
- as decisões dos gestores devem estar voltadas para a otimização dos resultados;
- os interesses de um centro de lucro não devem provocar disfunções nos demais segmentos da organização;
- o gestor de um centro de lucro, ao tomar decisões em seu benefício, não pode afetar de forma negativa o desempenho de outros gestores;
- os gestores precisam estabelecer um preço de transferência de produtos e serviços entre centros de resultados;
- o gestor deve estar de acordo com a medida para avaliar o seu desempenho.

GLAUTIER e UNDERDOWN valorizam os centros de lucro, dizendo que o fundamento lógico da descentralização se baseia na crença de que o processo de divisionalização, divisão ou delegação aumenta a lucratividade corporativa.¹⁰

⁹ KAPLAN, Robert S. e ATKINSON, Anthony A. *Advanced Management Accounting*. 2. ed., New Jersey, Prentice-Hall Englewood Cliffs, 1989, p. 533.

¹⁰ GLAUTIER e UNDERDOWN. Op. cit., pp. 440-441.

Esse sistema delega aos gestores de cada centro a responsabilidade de gerar os resultados das atividades de cada componente da entidade. Assim, o objetivo da adoção de um centro de resultado é criar uma consciência nos gestores de que o lucro global é formado pelas várias atividades do sistema-empresa.

Centros de Investimentos

A aplicação do conceito de centro de investimento consiste na divisão da organização em área de responsabilidade como segmento de geração de resultado. No entanto, acrescenta-se uma unidade de medida dos investimentos disponíveis para a área de responsabilidade gerar seus resultados.

Com base nessa premissa, o centro de investimento é uma unidade geradora de resultado, e sua medida de desempenho é feita em função da capacidade de produzir ganhos proporcionalmente ao valor investido. Para isso, é necessário estabelecer algum critério de referência.

O centro de investimento deve manter o gestor responsável para gerar resultados planejados, utilizando uma determinada quantia de capital investido. Ou seja, o gestor do centro de investimento pode influenciar receitas, custos e despesas e o capital investido em sua área de responsabilidade. Portanto, os gestores têm responsabilidade pelo lucro e os investimentos dos ativos. Quanto ao conceito de “investimento”, KAPLAN e ATKINSON acham que “é preferível a medida de desempenho ser baseada no nível de ativos físicos e financeiros empregados nos centros”.¹¹

Entre outras vantagens, o centro de investimentos ajuda os gestores a tomar melhores decisões para a empresa como um todo e permite, com o transcorrer do tempo, um acompanhamento efetivo das contribuições das atividades. Segundo IUDÍCIBUS, esse “é o melhor conceito de centro, pois o lucro deve ser relacionado com o que foi investido, a fim de obtermos a lucratividade relativa”.¹²

Sistema de Informação de Custos e Receitas

Para SPROUSE e MOONITZ, a “receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens ou serviços) de uma empresa durante aquele período”.¹³ Comentando essa definição, IUDÍCIBUS diz que “o mercado deverá validar o esforço desenvolvido pela empresa, atribuindo um valor de troca à produção de bens e serviços”.¹⁴

As receitas normalmente correspondem à venda de produtos ou prestação de serviços; representam entradas de elementos para o ativo sob a forma de numerário ou direitos a receber. Os custos constituem o valor dos recursos econômicos consumidos no processo produtivo para produzir bens e serviços.

¹¹ KAPLAN e ATKINSON. Op. cit., p. 533.

¹² IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contabilidade Gerencial. 4. ed., São Paulo, Editora Atlas, 1987, pp. 252-253.

¹³ Citado por IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo, Editora Atlas, 1981, p. 128.

¹⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de. Op. cit., p. 128.

A contabilidade é a responsável pela mensuração dos eventos econômicos. Os resultados econômicos das atividades decorrem dos eventos e transações econômicas que dão origem aos custos e receitas. A apuração do “resultado correto” só é possível mediante a identificação e mensuração “correta” desses eventos.

Tendo em vista que uma instituição alcança seus objetivos com a contribuição de cada atividade e que o resultado global é a soma das partes, os gestores necessitam de um sistema de informação de custos e receitas que proporcione apoio no processo decisório de forma abrangente. Os custos e as receitas devem ser mensurados de forma que representem adequadamente o momento efetivo da geração dos resultados e possibilitem apurações que mostrem a realidade da operação patrimonial.

Preço de Transferência Baseado no Custo de Oportunidade

As atividades de uma instituição de ensino estão inter-relacionadas, nos diversos centros ou áreas de responsabilidade. O produto (*output*) de um centro pode vir a ser entrada (*input*) em outro centro. Desse modo, é preciso estabelecer um preço de transferência para os chamados “produtos ou serviços intermediários”, entre as atividades ou áreas de responsabilidade de uma instituição.

Existem vários conceitos de preços de transferências. Todavia, neste artigo, discutiremos apenas o preço de transferência baseado no custo de oportunidade. Conceitualmente, o preço de transferência é o valor-base pelo qual se transferem produtos ou serviços entre as divisões, departamentos, áreas de responsabilidade e atividades internas de uma instituição.

Segundo HORNGREN, “o custo de oportunidade é o sacrifício mensurável da rejeição de uma alternativa; é o montante máximo sacrificado pelo abandono de uma alternativa; é o lucro máximo que poderia ter sido obtido se o bem, serviço ou capacidade produtivos tivessem sido aplicados a outro uso opcional”.¹⁵

É melhor utilizar os preços de transferência com base na “menor alternativa de mercado” (custo de oportunidade) do que preços baseados em fatores de custos. Se o mercado externo é competitivo, o “menor preço alternativo de mercado” leva a decisões favoráveis dentro de uma organização. Quando uma organização tem centros de resultados, o “menor preço alternativo de mercado” deve ser o escolhido por excelência para a determinação dos preços de transferência. Desta maneira, os compradores e vendedores manter-se-ão sistematicamente a par de suas oportunidades internas e externas.

Outra razão para a utilização do “menor preço alternativo de mercado” é a sua rápida aceitação por parte dos gestores das áreas operacionais, visto que se trata de um valor conhecido, imposto pelo mercado e não pelos gestores. Neste ponto, a tendência é possibilitar a resolução dos problemas de congruência de objetivos e incentivo de forma mais adequada.

A margem de contribuição com base em preço de transferência da “menor alternativa do mercado” é mais significativa do que a baseada em fatores de custos, principalmente se esses fatores contiverem critérios arbitrários de rateios de custos fixos. Ela representa de forma mais significativa a real contribuição da atividade e da área de responsabilidade para o resultado global da instituição.

¹⁵ HORNGREN, Charles T. Contabilidade de Custos: Um Enfoque Administrativo. São Paulo, Editora Atlas, 1986, p. 528.

Além disso, pode-se cobrar o desempenho dos gestores das áreas de responsabilidade como se tivessem gerido entidades independentes.

Para as instituições de ensino particulares com objetivos econômicos, o “menor preço alternativo de mercado” reflete o resultado de trocas entre áreas de responsabilidade, em direção às metas de lucro. Mostra, ainda, a fraqueza de algumas áreas, possibilitando melhorar a avaliação de desempenho.

No caso das instituições públicas de ensino que não visam a objetivos econômicos, elas poderiam apurar seu resultado e medir seu desempenho, mostrando a eficiência e eficácia de suas atividades em cada área de responsabilidade. A eficiência e a eficácia poderiam, inclusive, ser uma forma de pleitear mais verbas orçamentárias, uma vez que a instituição estaria desempenhando seu papel social de maneira coerente.

Ao estabelecer o preço de transferência entre centros de responsabilidade em uma instituição, devem ser levados em conta dois objetivos básicos:

- motivar os gestores a tomarem decisões de acordo com interesses de sua área de responsabilidade, mas contribuindo para o resultado global da organização;
- buscar uma informação correta que proporcione uma avaliação dos resultados e de desempenho do gestor de forma racional.

Sistema de Acumulação por Entidades

Acumular custos e receitas significa colher os dados e juntá-los de forma organizada e sistemática, no sentido de atender a alguma finalidade. Há dois aspectos aqui: (1) classificação de custos e (2) classificação das receitas das operações. O sistema de acumulação de custos e receitas é parte integrante do sistema de informações contábeis/gerenciais de uma instituição. “Um sistema de acumulação que atenda a dimensão temporal da informação gerencial deve possibilitar ao sistema de informação a geração de apurações que levem a avaliação das alternativas de uma decisão e do valor econômico correto da empresa após cada decisão”, afirma PARISI.¹⁶ Portanto, para atender tal requisito o sistema de acumulação deve informar de que modo, onde e quais entidades estão consumindo os recursos e quais os resultados gerados. Isso deverá ser reconhecido pelo referido sistema.

O elemento fundamental para estabelecer um sistema de acumulação de custos e receitas que propomos é a “entidade”. A entidade deve ser entendida como unidade consumidora de recursos, com a ocorrência dos eventos. Através de transações econômicas, ela transforma esses recursos e, depois, os transfere para outras entidades dentro do processo produtivo.

O verdadeiro papel do sistema de acumulação é organizar e acumular os custos e as receitas gerados pelos eventos econômicos nas suas respectivas entidades. O sistema de informação contábil/gerencial, na perspectiva de apuração dos resultados por entidades, contempla os aspectos operacionais, financeiros e econômicos nas atividades. Os operacionais se referem às questões de qualidade, quantidade e prazos. Ao consumir os recursos na realização das atividades, podemos atribuir valores econômicos aos fatores produtivos. Estes, por sua vez, se transformam em bens e serviços, gerando benefícios, os quais caracterizam o aspecto econômico da atividade. Já o aspecto

¹⁶ PARISI, Cláudio. Uma Contribuição ao Estudo de Modelos de Identificação e Acumulação de Resultado. Dissertação de Mestrado apresentada à FEA/USP, São Paulo, 1995, p. 46.

financeiro diz respeito aos fatores de prazos de pagamentos e recebimentos representados por juros que impactam o resultado da atividade. No sistema contábil que contempla tais variáveis, a qualidade da informação é enriquecida. Mas, para que isso aconteça, todo evento precisa ser identificado e localizado verificando-se o momento de sua ocorrência.

Para que tenhamos um sistema de acumulação de custos e receitas por entidades, é necessário:

- identificar os eventos econômicos nas atividades e a entidade responsável;
- localizar os eventos econômicos por departamento, atividade, produto e serviço, entre outros;
- identificar em que momento o evento econômico ocorre.

Na estruturação de um sistema de acumulação, devem ser levados em consideração os eventos econômicos, visto que as decisões dos gestores são tomadas sobre eles. É de grande importância o momento de sua ocorrência, pois impactam o patrimônio da entidade. Acrescente-se que cada evento está envolvido com uma ou mais entidades.

A figura a seguir mostra as principais entidades em uma instituição de ensino:

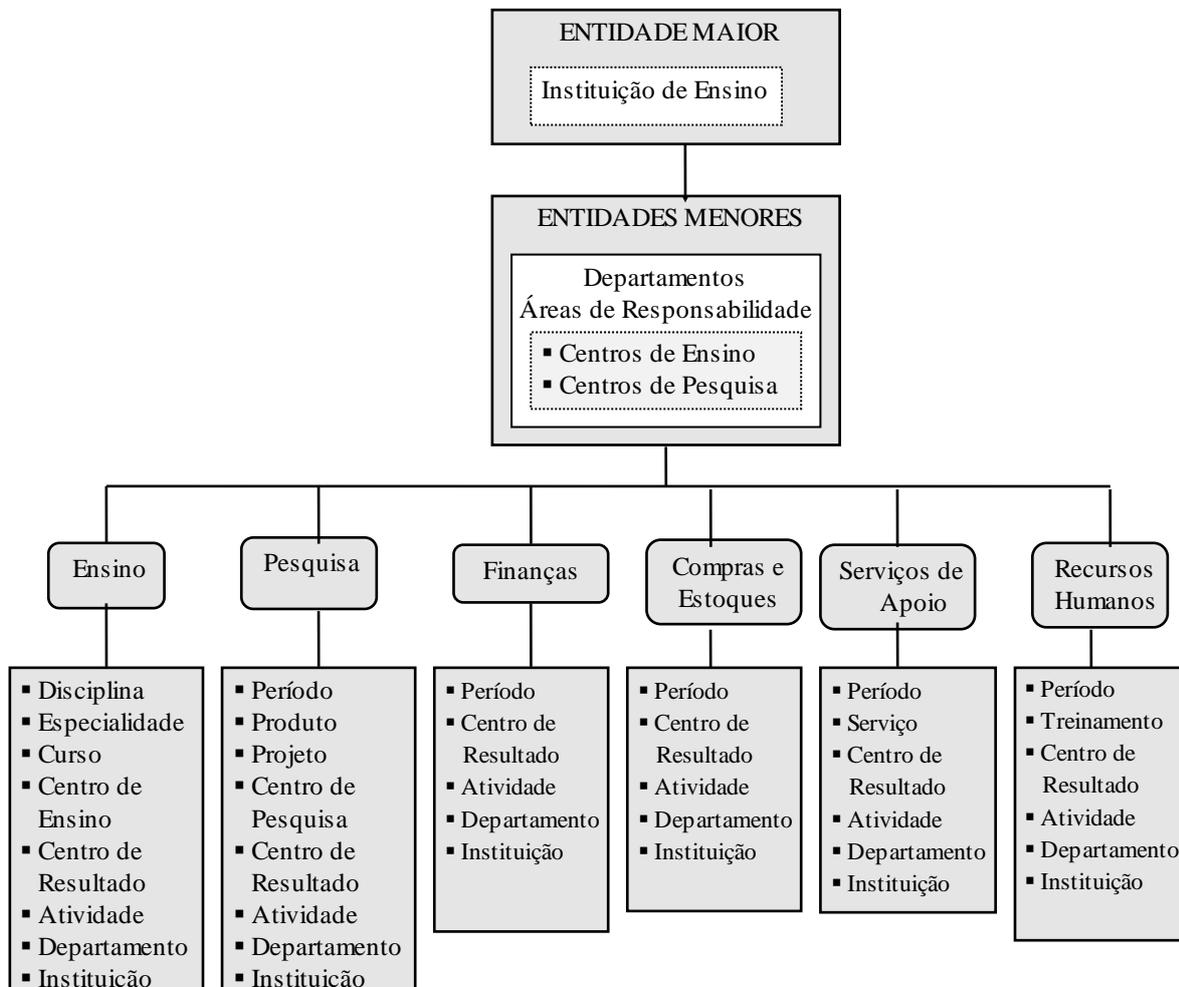


Figura 2 – Algumas entidades de acumulação de custos e receitas das instituições de ensino

O sistema de informação contábil/gerencial tem a finalidade de identificar, mensurar, registrar, acumular e relatar os eventos econômicos. O sistema de acumulação de custos e receitas não acumula os eventos econômicos que ocorreram dentro das atividades. Ele acumula o efeito patrimonial caracterizado pelos eventos, ou seja, as transações econômicas realizadas que afetam o patrimônio da instituição de forma qualitativa e quantitativa. Dentro desse contexto, os eventos econômicos precisam ser identificados nas atividades em todas as fases do processo produtivo. Aqui vemos a importância de conhecer as etapas do ciclo produtivo e as necessidades informativas dos gestores. Todavia, o sistema de acumulação deve estar estruturado de forma que possibilite a controlabilidade de custos e receitas.

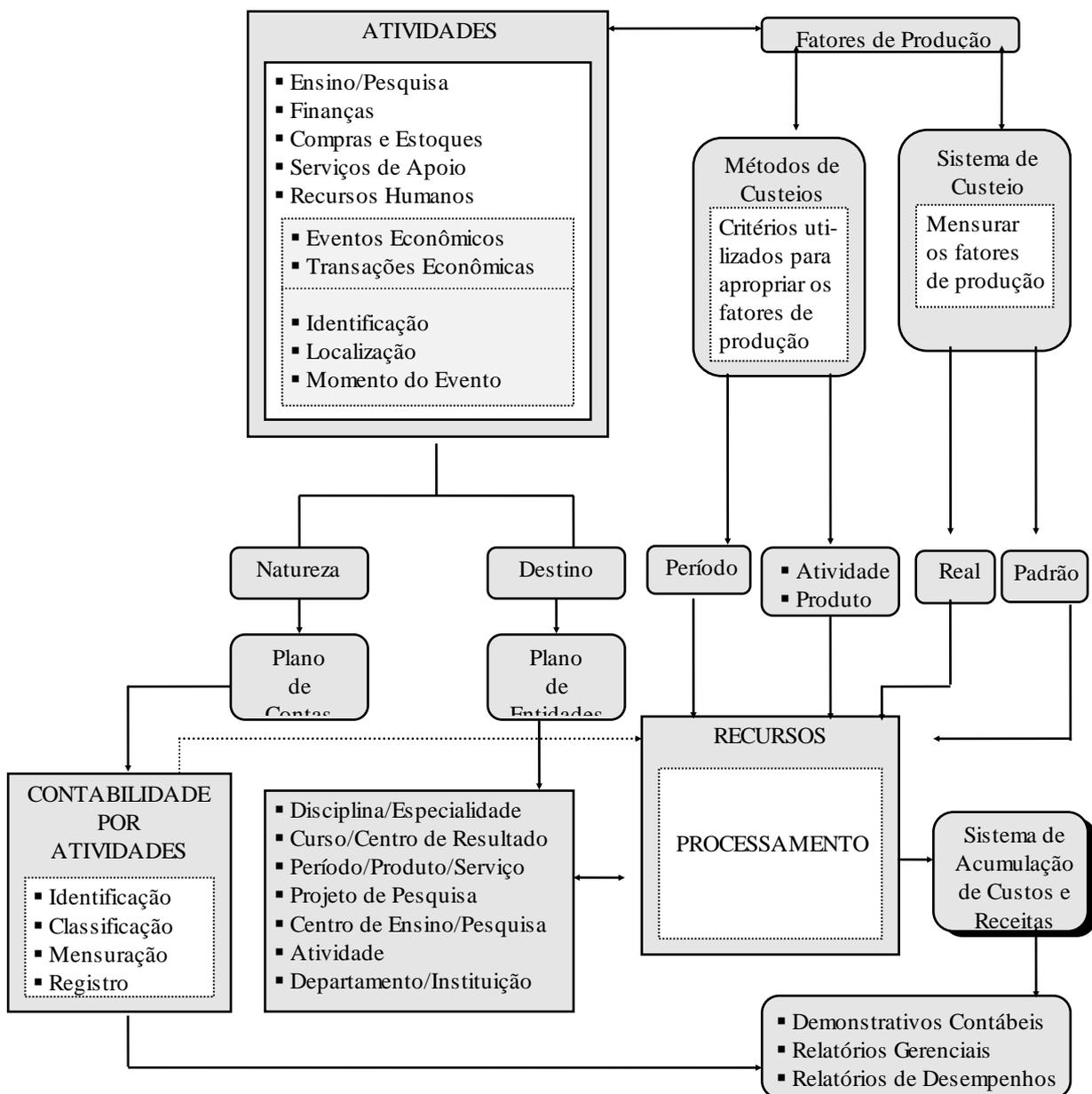


Figura 3 – O sistema de acumulação das instituições de ensino

Para a operacionalização do sistema de acumulação proposto é indispensável considerar dois pontos básicos: (1) plano de contas e (2) plano de entidades.

As contas refletem acumulação de recursos. O plano de contas é um instrumento fundamental dos registros contábeis. Funciona como um indicador que ajuda a manter certa uniformidade e consistência nos registros dos eventos econômicos. É o guia ordenado que reflete a incidência de um conjunto de recursos e deve atender às peculiaridades do modelo decisório do gestor.

É com base nos registros contábeis, tendo o plano de contas como guia, que serão elaborados os principais relatórios e demonstrativos contábeis para atender às necessidades informativas dos gestores e demais usuários das informações. Para que o plano seja útil, os grupos e subgrupos de contas devem ser codificados de forma que reflitam a movimentação e o controle das atividades em cada área de responsabilidade. O plano deve também ser flexível, permitindo alterações necessárias.

Os recursos econômico-financeiros gastos com a efetivação de uma transação estão relacionados com uma ou mais entidades dentro da empresa. O plano de entidades é o conjunto estruturado de “unidades causadoras” dos eventos econômicos.

PARISI enfatiza que “a amplitude do plano de entidades dependerá do nível de informação desejado pelo gestor e do sistema organizacional adotado pela empresa”.¹⁷ Todavia, o valor do plano está relacionado também com a controlabilidade dos recursos e a informação para gestão, já que o sistema deve permitir a localização do “agente causador” do evento econômico.

Uma instituição de ensino necessita de informações objetivas para dar condições aos gestores de agirem de forma decisiva. As informações refletem o que acontece ou aconteceu em termos de atividades. Desse modo, possibilitam ações que contribuem para o desempenho da instituição, e o determinam.

A tabela seguinte mostra o exemplo de um sistema de acumulação de custos e receitas das instituições de ensino:

¹⁷ PARISI, Cláudio. Op. cit., p. 75.

ENTIDADES DE ACUMULAÇÃO								
ÁREA DE ENSINO	Disciplina (1...2...N)	Especialidade (1...2...N)	Curso (1...2...N)	Centro de Ensino (1...2...N)	Centro de Resultado (1...2...N)	Atividade (Área de Ensino)	Departamento (1...2...N)	Instituição (Escola)
Receitas Operacionais	5.000	5.000	10.000	18.000	18.000	18.000	18.000	18.000
Mensalidades Escolares	5.000	5.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Verbas Públicas	–	–	–	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
Outras Receitas	–	–	–	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
Receitas de Produtos/Serviços	–	–	–	–	–	–	–	–
Outras Receitas	–	–	–	–	–	–	–	–
(-) Custos Variáveis da Atividade	(1.880)	(1.880)	(1.880)	(1.880)	(1.880)	(1.880)	(1.880)	(1.880)
Materiais Pedagógicos	180	180	180	180	180	180	180	180
Outros Custos Variáveis	1.700	1.700	1.700	1.700	1.700	1.700	1.700	1.700
(-) Custos Variáveis de Transferências (Custo de Oportunidade)	–	–	(900)	(900)	(900)	(900)	(900)	(900)
Custos de Materiais (Área/Estoques)	–	–	300	300	300	300	300	300
Custos de Serviços (Área/Apoio)	–	–	500	500	500	500	500	500
Custos de Treinamentos (Área de RH)	–	–	100	100	100	100	100	100
Outros Custos de Transferências	–	–	–	–	–	–	–	–
Margem de Contribuição Operacional	3.120	3.120	7.220	15.220	15.220	15.220	15.220	15.220
Receitas Financeiras	–	–	–	900	900	900	900	900
(-) Custos Financeiros	–	–	–	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(1.000)
Margem de Contribuição Financeira	–	–	–	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)
Margem de Contribuição Total	3.120	3.120	7.220	15.120	15.120	15.120	15.120	15.120
(-) Custos Fixos Identificados (Atividade/Área/Centro/Depto)	–	–	–	(11.300)	(11.300)	(11.300)	(11.300)	(11.300)
Resultado Econômico/Atividade	–	–	–	3.820	3.820	3.820	3.820	3.820

Tabela 1 – Modelo de acumulação de custos e receitas por entidades (área de ensino)

Analisando a tabela anterior, observa-se que o plano de entidades pode ser de natureza física ou funcional, e deve estar de acordo com as necessidades informativas dos gestores, com os aspectos físicos/operacionais da instituição e com os “agentes causadores” e/ou “objetos” dos eventos econômicos.

O sistema de acumulação de custos e receitas precisa mostrar o que está ocorrendo na instituição. Só assim a informação será um instrumento útil no processo de análise e avaliação dos resultados. Desse modo, o sistema de custos e receitas se transforma em uma ferramenta de gestão econômica, visto que enfatiza as entidades responsáveis, oferecendo condições de apurar, avaliar e demonstrar os resultados das decisões dos gestores no desenvolvimento das atividades, num determinado período de tempo.

Conclusão

A contabilidade como fonte geradora de dados, precisa identificar, mensurar, registrar e comunicar informações úteis aos gestores, auxiliando-os no processo decisório. Por isso, propomos uma contabilidade por atividades sem critérios de rateios e estruturada em centros de resultados e de investimentos.

Podemos afirmar que a contabilidade é a linguagem dos negócios de uma organização. A contabilidade moderna é um meio de expressar planos administrativos, e constitui um instrumento para relatar os resultados da ação dos gestores no seu campo de atuação na entidade.

A contabilidade é uma ferramenta no sistema de gestão (planejamento, execução e controle). Sua grande utilidade está em fornecer dados e informações de acordo com a política da instituição, a fim de alcançar seus objetivos. Para isso, é preciso adaptá-la à natureza da organização e de suas condições operacionais.

Convém salientar que a mensuração dos eventos econômicos deve expressar o “valor efetivo da operação patrimonial”. O resultado econômico global da instituição é a soma da contribuição das partes, ou seja, das áreas operacionais. Desta maneira, todos os gestores são responsáveis pela geração do resultado da entidade.

Na busca permanente de novos conhecimentos, em todos os campos, visando ao aprimoramento gerencial, é preciso adotar novas técnicas administrativas e incorporar crenças e valores na cultura da organização. A competência administrativa nas instituições de ensino deve ser cada vez mais estimulada. Nesse sentido, o sistema de informações deve fornecer dados que proporcionem condições de análise de tendências e influências que sirvam de base para projeção de cenários no planejamento estratégico da entidade.

Bibliografia

- BENEDICTO, Gideon Carvalho de. Contribuição ao Estudo de um Sistema de Contabilidade Gerencial para uma Gestão Eficaz das Instituições de Ensino. Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, São Paulo, 1997.
- EZZAMEL, Mahmoud. Business Unit & Divisional Performance Measurement. London, Academic Press, 1992.
- GARRISON, Ray H. Managerial Accounting. 6. ed., Boston, Richard D. Irwin, 1991.
- GLAUTIER, M. W. E. e UNDERDOWN, B. Accounting Theory and Practice. London, Pitman Publishing, 1977.
- GUERREIRO, Reinaldo. Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade. Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, São Paulo, 1989.
- HENDRIKSEN, Eldon S. Accounting Theory. 3. ed., Homewood, Richard D. Irwin, 1977.
- HORNGREN, Charles T. Contabilidade de Custos: Um Enfoque Administrativo. São Paulo, Editora Atlas, 1986.
- HORNGREN, Charles T. Introdução à Contabilidade Gerencial. 5. ed., Rio de Janeiro, Editora Prentice-Hall do Brasil, 1985.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George e DATAR, Srikant M. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 8. ed., New Jersey, Prentice-Hall, 1994.
- IJIRI, Yuji. The Foundations of Accounting Measurement: a mathematical, economic and behavioral inquiry. New Jersey, Prentice-Hall Englewood Cliffs, 1967.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo, Editora Atlas, 1981.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contabilidade Gerencial. 4. ed., São Paulo, Editora Atlas, 1987.
- JOHNSON, H. Thomas. Relevância Recuperada. São Paulo, Livraria Pioneira Editora, 1994.
- JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN, Robert S. Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro, Editora Campus, 1993.
- KAPLAN, Robert S. e ATKINSON, Anthony A. Advanced Management Accounting. 2. ed., New Jersey, Prentice-Hall Englewood Cliffs, 1989.

MAHER, Michael W. e DEAKIN, Edward B. Cost Accounting. 4. ed., Boston, Richard D. Irwin, 1994.

PARISI, Cláudio. Uma Contribuição ao Estudo de Modelos de Identificação e Acumulação de Resultado. Dissertação de Mestrado apresentada à FEA/USP, São Paulo, 1995.