

## UTILIZAÇÃO DOS SISTEMAS DE CUSTOS PELAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO SISTEMA ACAFE – SC

### Autor

**VALDENIR MENEGAT**

Universidade do Oeste de Santa Catarina

### RESUMO

O presente trabalho verifica a utilização dos sistemas de custos pelas IES do Sistema ACAFE de Santa Catarina como suporte ao processo decisório. A pesquisa desenvolvida é do tipo descritiva, de natureza quantitativa e de corte seccional, tendo como população as 15 IES que compõem o sistema. Os dados foram coletados através de questionário enviado aos gestores das IES, composto por questões abertas e fechadas. Todas responderam o questionário enviado, mas duas não possuem um sistema de custos, por este motivo foram excluídas da pesquisa. Os resultados da pesquisa evidenciam que os sistemas de custos são amplamente utilizados pelas IES como auxílio na tomada de decisões, principalmente quando se trata de apuração dos custos para o planejamento e controle. Verifica-se também que os sistemas de custos são utilizados como base para precificação das mensalidades e apuração de resultados. Os controles de custos são utilizados na análise global e individual dos cursos, de modo que, com base nos custos, um curso poderá tanto ser criado como encerrado. Assim conclui-se que os sistemas de custos são amplamente utilizados pelas IES do Sistema ACAFE de Santa Catarina como suporte ao processo decisório.

Palavras chave: Sistemas de custos. Processo decisório. IES do Sistema ACAFE.

### 1 INTRODUÇÃO

As organizações, independentemente do setor em que atuam, estão inseridas em ambientes cada vez mais competitivos e dinâmicos. Isso se deve à expansão das atividades que extrapolaram as fronteiras geográficas, através do fenômeno denominado globalização. Essa intensa atividade tornou muito complexa a gestão das organizações, inclusive nas instituições de ensino superior.

As mudanças no cenário global criaram a necessidade de profissionais mais qualificados, e nesse ambiente, o conhecimento passou a ser diferencial competitivo nas organizações. Por conseguinte, as pessoas buscam cada vez mais conhecimento técnico e científico para atender a demanda imposta pelo mercado.

As instituições de ensino superior passaram a ter papel fundamental nesse contexto, pois cabe a elas preparar esses profissionais para o mercado. Porém, o conhecimento em si mesmo tem pouco valor para as organizações, mas quando aplicado de forma específica, torna-se a base indutora do desenvolvimento.

Os gestores das instituições de ensino superior buscam oferecer cursos que o mercado requer. Desta forma, conseguem um contingente cada vez maior de pessoas consumidoras do seu produto. No entanto, não se percebe a mesma preocupação em controlar o fluxo de valores que asseguram sua própria existência.

As instituições de ensino superior não são apenas entidades que se limitam a fornecer ensino superior. Sua abrangência extrapolou os limites dos *campi*, tendo influência direta na sociedade como agentes empregadores, promotores do desenvolvimento econômico e social. Como qualquer outra organização, necessitam de controles de gestão profissional, desta forma a atividade-meio tornou-se tão importante quanto a atividade-fim, pois a primeira não existe sem a segunda, mas a segunda depende da eficácia da primeira para continuar existindo.

A correta precificação das mensalidades requer um adequado sistema de controle dos custos. A ausência de gestão de custos, especialmente em IES que tem sua principal fonte de recursos financeiros focado nas mensalidades, pode ser prejudicial para a entidade. Diante do exposto, a presente pesquisa buscou resposta para as seguintes indagações: Qual a formação do Sistema ACAFE, estrutura administrativa, área geográfica de abrangência, dados estatísticos e IES filiadas? Qual o perfil das IES pesquisadas e dos respondentes do instrumento de pesquisa? Como se caracterizam os sistemas de custos das IES do Sistema ACAFE? Quais os fatores que influenciam os gestores das IES na tomada de decisões? Como os sistemas de custos são utilizados pelas IES nas diferentes etapas do processo decisório? Qual a importância, na percepção dos respondentes, dos sistemas de custos utilizados nestas IES? Qual a correlação existente entre a importância e uso dos sistemas de custos nas IES pesquisadas?

Com essa perspectiva, o presente trabalho propõe-se a alcançar os seguintes objetivos: a) conhecer a formação do Sistema ACAFE, estrutura administrativa, área geográfica de abrangência, dados estatísticos e IES filiadas; conhecer o perfil das IES pesquisadas e dos respondentes do instrumento de pesquisa; verificar como se caracterizam os sistemas de custos das IES do Sistema ACAFE; identificar quais os fatores que influenciam os gestores das IES na tomada de decisões; como os sistemas de custos são utilizados pelas IES nas diferentes etapas do processo decisório; qual a importância, na percepção dos respondentes, dos sistemas de custos utilizados nestas IES; e, qual a correlação existente entre a importância e uso dos sistemas de custos nas IES pesquisadas.

A contribuição prática do estudo consiste em verificar junto às IES do Sistema ACAFE sobre a utilização do sistema de custos como suporte ao processo decisório. Os resultados da pesquisa podem contribuir para esse objetivo, principalmente no que concerne à utilização dos sistemas de custos para fins de planejamento, formação de preços, expansão física da IES e controle dos custos.

## **2 ELEMENTOS DA REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

As instituições de ensino superior são entidades com estruturas organizacionais diferenciadas das demais organizações. Tem responsabilidades sociais definidas por lei, assim como sua autonomia e ações diretivas. Os principais objetivos das IES devem contemplar o desenvolvimento de atividades de ensino, pesquisa e extensão. A disseminação no território brasileiro tem função de suprir as deficiências do poder público nas questões que estão diretamente ligadas aos seus objetivos. Além disso, em função de sua missão e natureza, devem contribuir para diminuir as desigualdades regionais e sociais, a partir de uma formação cidadã, responsável e qualificada para o exercício profissional. Quanto à estruturação e organização acadêmica, as instituições de ensino superior são classificadas em universidades; centros universitários e faculdades.

As IES podem ser classificadas quanto à natureza jurídica em públicas e privadas. A entidade pública pode ser de competência da União, do Estado ou do Município. Por sua vez,

a universidade privada pode ser particular, em sentido restrito, como qualquer empresa; comunitária; ou filantrópica. Quanto ao regime jurídico, as universidades públicas podem ser classificadas em autarquias e fundações, quando estão sob a administração direta do poder público. As de direito privado classificam-se em instituições com fins lucrativos e sem fins lucrativos. Na segunda condição apresentam-se na forma de associações e fundações.

Devido ao fato de serem complexas, tanto em termos de estrutura colegiada como em número de alunos, de funcionários e estrutura física, as IES representam significativo desafio para a sua gestão, pois ao mesmo tempo seus dirigentes devem gerir a escola e a organização. Maia (1995, p.5) diz que, “para uma tarefa tão imensa, que demanda recursos de toda a natureza, nem sempre há o aporte indispensável. Cabe à administração da universidade, pela liderança do reitor, encontrar as saídas para o desenvolvimento institucional e para o atendimento destas demandas todas”.

Bok (2003) faz críticas ao atual modelo de universidade, afirmando que as IES têm estado muito mais agressivas do que antigamente em tentar ganhar dinheiro de suas atividades de ensino e pesquisa. Mas relata ainda, quantas atividades são realizadas dentro de uma universidade, que são completamente similares às funções de uma organização empresarial, tornando muito complexa a atividade de gestão nas IES.

A complexa parte de gerenciar a escola dentro da universidade é apenas uma parcela da função do gestor. Paralelamente, tem que administrar a organização e isto requer conhecimentos específicos de administração de empresas, nem sempre presentes na pessoa que está a frente da instituição. Merlo e Beuren (2004, p.161) ressaltam que, “a gestão econômico-financeira na universidade, como uma atividade-meio, tem a finalidade de dar suporte às atividades-fim, que representam os objetivos de uma organização universitária”.

A caracterização da administração universitária parece retida na centralização das ações, na burocracia excessiva e no corporativismo, adotando para si um modelo diferente daquele que prega para os seus alunos e para a sociedade. Isso, mais a falta de estratégias e políticas institucionais, marketing de relacionamento, integração com a comunidade, falhas na comunicação com os estudantes, faltas de parcerias com entidades privadas, deixam a instituição presa às glórias do passado, conduzindo à existência de cursos deficitários, departamentos ineficientes e caixa sem dinheiro.

### **3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA**

A metodologia empregada no presente trabalho consiste em um estudo descritivo, realizado por meio de um levantamento, com abordagem quantitativa, do tipo levantamento ou *survey* e de corte seccional. A pesquisa contempla a investigação empírica junto às 15 IES pertencentes ao Sistema ACADE, incluindo a realização de coleta de dados através de questionário contendo 21 perguntas entre abertas e fechadas, direcionados aos gestores das IES. Os dados coletados foram tabulados, com o auxílio da ferramenta Excel, aplicando-se estatística de frequência, gráficos, e correlação linear. A análise aplicada atinge toda a população, constituindo-se em senso.

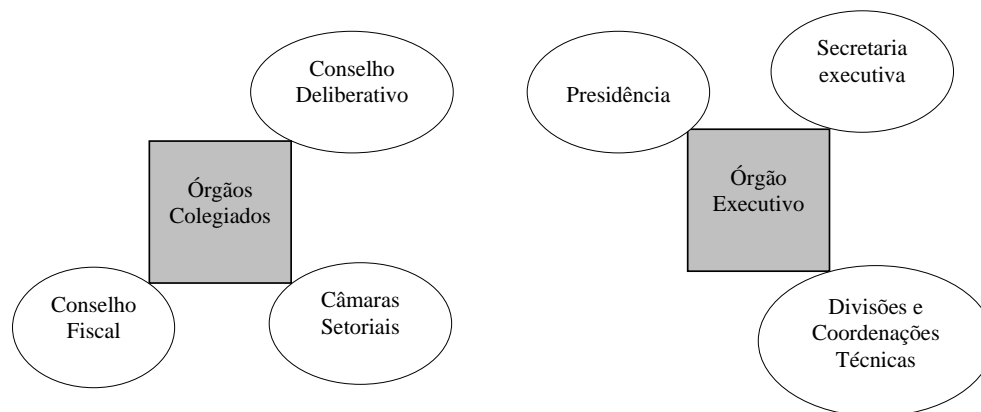
### **4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS**

Nesta seção, apresentam-se os resultados da pesquisa realizada com as 15 IES do Sistema ACAFE. Os resultados seguem a ordem dos objetivos da pesquisa realizada através dos questionários, que permitiu constatar o seguinte:

#### 4.1 Formação do Sistema ACAFE

A Associação Catarinense das Fundações Educacionais é uma entidade sem fins lucrativos, com sede em Florianópolis, que agrega as fundações educacionais do Estado de Santa Catarina, criadas por leis estaduais ou municipais. Criado em 02 de maio de 1974, a ACAFE conta na atualidade, com 15 IES, sendo 11 universidades, 2 centros universitários e 2 faculdades.

A estrutura administrativa do sistema pode ser visualizado conforme a Figura 1.



**Figura 1 - Estrutura administrativa do sistema ACAFE**

Fonte: adaptado de ACAFE (2004).

Os órgãos colegiados discutem as questões pertinentes à Associação e às instituições filiadas. O órgão executivo é responsável por implementar, de acordo com as decisões dos colegiados, as ações da ACAFE.

#### 4.2 Caracterização das IES pesquisadas e área geográfica de abrangência

A ACAFE abrange, hoje, 64 cidades do Estado de Santa Catarina, estando presente, através das IES filiadas ao sistema, em todas as regiões do Estado, conforme pode ser verificado na Figura 2.



**Figura 2 – Área geográfica de abrangência**

Fonte: ACAFE (www.acafe.org.br).

A Figura 2 evidencia que o sistema atua em todas as regiões do Estado. Porém, os pontos de maior presença formam um eixo do extremo Oeste ao extremo Leste do Estado, com presença menos marcante nas regiões Norte e Sul do Estado.

#### 4.3 Dados estatísticos

ACAFE (2004) evidencia dados sobre o sistema. Destaca que o número de alunos cresceu de 15.359 em 1975 para 173.872 no primeiro semestre de 2004. Em 2001, eram oferecidos 964 cursos, passando para 1.190 até o final de 2003, sendo compreendidos os cursos seqüenciais, graduação, especialização, mestrado e doutorado. O sistema conta com 9.803 professores, sendo 843 graduados, 3.852 especialistas, 4.128 mestres e 980 doutores, além de 5.757 pessoas trabalhando no quadro técnico administrativo das instituições. Conta ainda com 400 grupos institucionais de pesquisa, 744 cursos de graduação, 414 de pós graduação, mais de 1 milhão de livros nas bibliotecas e 15 instituições de ensino superior filiadas.

#### 4.4 Caracterização das IES pesquisadas

As 13 IES pesquisadas, e a sua região geográfica de abrangência, encontram-se no Quadro 1.

Nome da IES	Região geográfica de atuação no Estado
Fundação Educacional Regional Jaraguense - FURJ	Vale do Itapocú
Universidade do Contestado - UnC	Planalto Norte, Meio Oeste e Oeste
Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB	Blumenau
Universidade Comunitária Regional de Chapecó – UNOCHAPECÓ	Oeste Catarinense
Fundação Universidade do Sul de Santa Catarina – FUNISUL	Região Sul de Santa Catarina
Centro Universitário de Brusque – UNIFEBE	Brusque e Vale do Rio Tijucas
Fundação Educacional de Criciúma – FUNESC	Extremo Sul Catarinense
Fundação Educacional da Região de Joinville – FERJ	Região de Joinville
Fundação Universidade do Oeste de Santa Catarina – FUNOESC	Extremo Oeste, Oeste e Meio Oeste
Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí – UNIDAVI	Alto Vale do Itajaí
Fundação das Escolas Unidas do Planalto Catarinense – UNIPLAC	Serra Catarinense
Fundação Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI	Itajaí e Região
Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC	Grande Florianópolis, Lajes, São Bento do Sul, Chapecó e Palmitos.

**Quadro 1 – Região geográfica de atuação das IES**

Fonte: dados da pesquisa.

Na caracterização verifica-se que a maioria das IES (61,54%) tem mais de 20 anos. Quanto a abrangência geográfica, as IES estão em todas as regiões do Estado de Santa Catarina, com menor atuação na região Sul. Quanto ao número de *campi*, 92,31% delas possuem quatro *campi* ou menos. Em relação ao porte, 69% têm menos de 40 cursos, 76,92% têm menos de 15.000 alunos. No que concerne a resultado financeiro, 62% apresentam resultados positivos nos últimos cinco anos e 38% alternam entre resultados positivos e negativos.

#### 4.5 Perfil dos respondentes

Para identificar o perfil dos respondentes foi analisado o cargo que cada um ocupa dentro da IES, o tempo que está ocupando esse cargo e a formação acadêmica. Os dados coletados mostram que a maioria das pessoas que responderam ao questionário ocupam cargos de gestores nas IES. O tempo de ocupação no cargo é relativamente curto, possivelmente coincidindo com o período eletivo, fator pertinente aos cargos de reitor e pró-reitor. Isso já não acontece quando o cargo ocupado tem funções mais técnicas, mas ligadas à administração dos *campi*, nesse caso a maioria dos respondentes está mais tempo nas funções.

A menor graduação também pertence ao pessoal técnico-administrativo, sendo 7 deles apenas com a graduação, já os reitores ou pró-reitores tem, na sua maioria, o mestrado, porém, nenhum tem doutorado. A pesquisa evidencia ainda, que a maioria, 8 dos respondentes, tem formação nas áreas sociais aplicadas em cursos como ciências contábeis, economia ou administração de empresas. Esses também são os mesmos que estão a mais tempo no cargo. Isto leva a inferir que para as funções que exigem técnicas mais apuradas de administração, as IES estão providas de pessoas que não passaram por cargos eletivos.

#### 4.6 Caracterização dos sistemas de custos

Verificou-se junto aos pesquisados as diferentes maneiras como são utilizados os sistemas de custos no processo de auxílio na tomada de decisões. Para isso, foram elaboradas perguntas com a finalidade de identificar se as IES pesquisadas possuem um sistema de custos. Partindo do pressuposto que a resposta é afirmativa, buscou-se verificar a quanto tempo está implantado e qual o sistema utilizado. Averiguou-se também se há integração entre o sistema de custos e outros sistemas utilizados pela IES e, por fim, que tipos de relatórios são gerados a partir do sistema de custos.

Verificou-se que a maioria das IES já utiliza um sistema de custos entre 1 e 10 anos, apesar de existirem, na sua maioria, a mais de 20 anos. O método de custeio mais utilizado é o variável para 7 IES, seguido pelo método de custeio por absorção, utilizado por 5 IES e, nenhuma IES utiliza o método de custeio baseado em atividades. Verificou-se, ainda, que o sistema de custos é integrado com outros sistemas de gestão, principalmente com controle financeiro, apontado por 61,5% das IES. Dos relatórios gerados pelo sistema de custos, o mais utilizado é aquele que compara custos por curso, 84,6% das IES fazem uso dele com frequência, em seguida relatório de custos em relação à receita por 69,2% das IES.

#### **4.7 Fatores que influenciam os gestores das IES na tomada de decisões**

Foram elaboradas perguntas aos gestores das IES pesquisadas com a finalidade de identificar quais fatores influenciam na tomada de decisão. As arguições procuram verificar a percepção deles em relação à velocidade das mudanças e o nível de concorrência enfrentado pelas IES. Também procurou-se identificar quais os direcionadores dos investimentos realizados em tecnologia da informação e os valores correspondentes.

A análise das respostas mostra que para 46,15% das IES a velocidade das mudanças ocorre de forma rápida, para 38,46% ocorre de maneira moderada. O restante percebe as mudanças de moderada a lenta. Das 13 IES pesquisadas, 9 delas, 69,23%, dizem sofrer alta concorrência e para as outras 4, 30,77%, a concorrência é moderada.

A maioria das IES, 84%, investem mais de R\$ 150.000,00 por ano em tecnologia da informação. E, os direcionadores desses investimentos são segurança dos dados, *softwares* de gestão, plataformas de ensino a distância e *internet*, para 12 das 13 IES pesquisadas. Além disso, 11 delas também direcionam os investimentos para plataformas de ensino à distância.

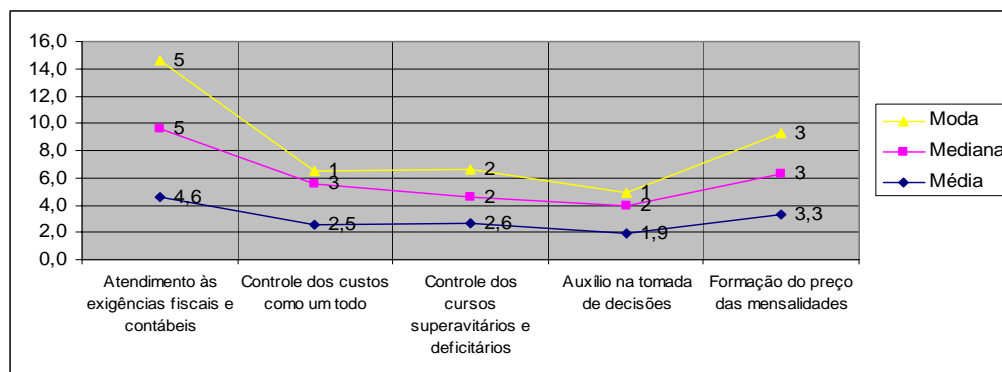
Observa-se que há uma preocupação das IES em aplicar valores em tecnologias como *internet* e segurança dos dados. Evidencia-se, assim, uma tendência atual sobre universidade virtual e ensino à distância. Por fim, o alto índice de IES que investem em *softwares* de gestão demonstra uma preocupação em profissionalizar a gestão através do uso das novas tecnologias.

#### **4.8 O uso dos sistemas de custos nas diferentes etapas do processo decisório**

A pesquisa realizada pretende também verificar como são utilizados os sistemas de custos nas diferentes etapas do processo decisório. Para isso procurou-se identificar a ordem de importância das finalidades do sistema de custos, a satisfação das IES em relação ao sistema de custos utilizado, as informações que os gestores necessitam mas que o sistema de custos não fornece, as informações extraídas do sistema de custos que mais utilizam no

processo decisório, a forma que o sistema de custos dá suporte ao planejamento da IES e os parâmetros de comparação dos custos como forma de controle.

Procurou-se verificar junto aos respondentes qual a importância que eles atribuem ao sistema de custos. Para isso, as respostas seguem a ordem crescente de importância considerando 1 para a mais importante e 5 para a menos importante. Após tratados e analisados, os dados apontam a importância conforme evidencia a Figura 3.



**Figura 3 – Ordem de importância das finalidades do sistema de custos**

Fonte: dados da pesquisa.

Verificou-se que as respostas apontaram para o auxílio na tomada de decisões, como a mais importante das finalidades do sistema de custos. Na seqüência controle dos cursos superavitários e deficitários e controle dos custos como no todo, formação do preço das mensalidades e por último atendimento às exigências fiscais e contábeis.

Apesar disso, a Tabela 1 evidencia que a maioria das IES, 84,62%, não estão completamente satisfeitas com o sistema de custos que utilizam. Apontam com principais deficiências, principalmente quando se trata de agilidade no fornecimento das informações.

**Tabela 1 – Satisfação das IES em relação ao sistema de custos utilizado**

Satisfação das IES em relação ao sistema de custos utilizado	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Totalmente satisfeito	2	15,38%
Moderadamente Satisfeito	6	46,15%
Satisfeito parcialmente	3	23,08%
Pouco Satisfeito	2	15,38%
Totalmente Insatisfeito	0	0,0%
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Verificou-se, ainda, que predomina o uso do sistema de custos para verificar a lucratividade das IES e comparação de custos orçados com realizado. Também é amplamente utilizado para o planejamento das IES, seja para elaboração do pano anual ou implantação de novos cursos. As respostas estão evidenciadas na Tabela 2.

**Tabela 2 – O sistema de custos como suporte ao planejamento das IES**



Sistema de custos como suporte ao planejamento da IES	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Fornecer dados de custos para a elaboração do planejamento anual	12	92,3%
Fornecer relatórios comparativos entre o planejado e o realizado	11	84,6%
Fornecer informações de ociosidade por curso	6	46,2%
Formação de preço na implantação de novos cursos	11	84,6%
Outro	0	0,0%

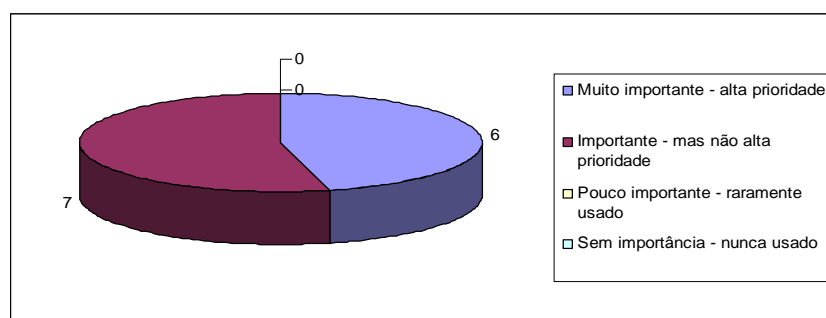
Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se que no planejamento anual, 92,3% das IES utilizam o sistema de custos, assim como 84,6% delas utilizam para implantação de novos cursos. Para fins de controle, 84,6% das IES utilizam o sistema de custos para comparar o orçado com o realizado.

#### 4.9 Importância dos sistemas de custos utilizados nas IES

Perguntou-se a importância do sistema de custos na tomada de decisões, qual a influência do sistema de custos na decisão de implantar ou encerrar um novo curso de graduação, o grau de influência que o sistema de custos exerce na decisão de aumentar as mensalidades e, por fim, outras finalidades atribuídas ao sistema de custos na gestão das IES.

A figura 4 aponta a importância do sistema de custos na tomada de decisões.



**Figura 4 – Importância do sistema de custos na tomada de decisões**

Fonte: dados da pesquisa.

Observou-se que o sistema de custos é importante para todas as IES, sendo alta prioridade para 6 delas. O sistema de custos tem influência nas decisões dos gestores, conforme as Tabelas 3, 4, 5 e 6.

**Tabela 3 – Implantação de um novo curso de graduação**

Influência do sistema de custos na implantação de um novo curso	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Faz toda a diferença	3	23,1%
Influência bastante	6	46,2%
Influência parcialmente	3	23,1%
Influência pouco	1	7,7%
Nenhuma influência	0	0,0%
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100%</b>

**Tabela 4 – Encerrar um curso de graduação**

<b>Influência do sistema de custos para encerrar um curso de graduação</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Faz toda a diferença	0	0,0%
Influencia bastante	7	53,8%
Influencia parcialmente	4	30,8%
Influencia pouco	1	7,7%
Nenhuma influência	1	7,7%
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

**Tabela 5 – Aumentar as mensalidades**

<b>Influência do sistema de custos na decisão de aumentar as mensalidades</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Faz toda a diferença	0	0,0%
Influencia bastante	7	53,8%
Influencia parcialmente	3	23,1%
Influencia pouco	2	15,4%
Nenhuma influência	1	7,7%
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100%</b>

**Tabela 6 – Expandir o espaço físico da IES**

<b>Influência do sistema de custos na expansão do espaço físico da IES</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Faz toda a diferença	4	30,8%
Influencia bastante	4	30,8%
Influencia parcialmente	2	15,4%
Influencia pouco	2	15,4%
Nenhuma influência	1	7,7%
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se que para 9 IES, 69,3%, o sistema de custos influencia bastante ou faz toda a diferença na decisão de implantar um novo curso. Para 7 IES, 53,8% o sistema de custos influencia bastante na decisão de encerrar um curso de graduação, assim como o mesmo percentual, 53,8%, das IES tem no sistema de custos uma forte influência na decisão de encerrar um curso de graduação. Observa-se que para 8 IES, 61,6%, o sistema de custos faz toda a diferença ou influencia bastante na expansão do espaço físico.

#### **4.10 Correlação entre a importância e uso dos sistemas de custos nas IES pesquisadas**

Para o presente estudo, correlacionou-se a importância e o uso dos sistemas de custos. Para isso, utilizou-se como variável independente os valores constantes na Tabela 1, que trata da satisfação em relação ao sistema de custos utilizado. E como variáveis dependentes as tabelas 3, 4, 5 e 6, que tratam da importância dos sistemas de custos e sua influência nas decisões de implantar um novo curso, encerrar um curso de graduação, aumento das mensalidades e expansão do espaço físico da IES. Os dados serviram de base para elaboração da Tabela 7 que traz o grau de correlações existentes.

**Tabela 7 – Correlação entre importância e uso dos sistemas de custos**

<b>Correlação entre tabelas</b>	<b>Grau de correlação</b>
Tabela 3 – Influência do sistema de custos na implantação de um novo curso de graduação <i>versus</i> tabela 1	90,78%
Tabela 4 – Influência do sistema de custos na decisão de encerrar um curso de graduação <i>versus</i> tabela 1	78,40%
Tabela 5 – Influência do sistema de custos na decisão de aumentar as mensalidades <i>versus</i> Tabela 1	77,36%
Tabela 6 – Influência do sistema de custos na decisão de expandir o espaço físico da IES <i>versus</i> Tabela 1	67,84%

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se que existe forte correlação entre as variáveis, evidenciando alto grau de influência do sistema de custos nas decisões dos gestores. O uso dos sistemas de custos para a implantação de um novo curso é o item mais importante, com 90,78%. Em seguida vem o encerramento de um curso com 78,4%, aumento das mensalidades com 77,36% e expansão do espaço físico da IES com 67,84%.

Possivelmente, para a implantação de um novo curso, as IES consideram os valores de custo e o resultado como variáveis que definem a implantação ou não do curso. Quando trata-se de encerrar um curso de graduação o índice diminui, apontando que, apesar de ter forte influência na decisão, outras variáveis são consideradas além do custo. Isso tem origem no próprio objetivo da universidade, proporcionar ensino superior à população. Encerrar um curso significa reduzir a oferta de empregos, afetando, assim, sua função social e indo de encontro a seus princípios básicos.

Observa-se, também, que o índice que correlaciona o aumento das mensalidades assemelha-se ao de encerrar um curso de graduação. Certamente os custos têm influência significativa nos preços, mas é fato conhecido que a livre negociação é a política que prevalece entre universidades e estudantes.

O item que apresentou menor grau de correlação é aquele que se refere à expansão física das IES, evidenciando que não há muita preocupação por parte dos gestores em relação aos custos, mas possivelmente em relação à disponibilidade financeira.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A presente pesquisa teve como objetivo verificar a utilização dos sistemas de custos pelas IES do Sistema ACADE como suporte ao processo decisório. Para isso, utilizou-se como instrumento de coleta de dados, um questionário enviado para cada uma das 15 IES filiadas ao sistema ACADE, com retorno dos 15 questionários respondidos, representado 100% da população, constituindo-se em censo. Das IES que responderam o questionário, duas não possuem um sistema de custos, por este motivo, foram excluídas da pesquisa.

Com base nos dados coletados nas IES do Sistema ACADE, respondeu-se as perguntas formuladas a partir dos objetivos específicos do trabalho.

a) Qual a formação do Sistema ACADE, estrutura administrativa, área geográfica de abrangência, dados estatísticos e IES filiadas?

Verificou-se que o sistema ACADEMIA é composto por 15 IES, sendo 14 com autonomia administrativa e 1 de administração direta do Estado. Destas, 11 são universidades, 2 são centros universitários e 2 são faculdades. No que se refere à estrutura administrativa, o Sistema ACADEMIA está dividido em dois órgãos: colegiado, que discute as questões pertinentes à associação e as instituições filiadas e o executivo que põe em prática as decisões dos colegiados.

O sistema ACADEMIA se faz presente, por meio das IES, em todas as regiões do Estado de Santa Catarina, abrangendo 64 cidades, com maior concentração no eixo Oeste a Leste e presença menos atuante ao Norte e Sul do Estado.

Fazem parte do seu quadro docente 9.803 professores, além de 5.757 funcionários ligados ao setor técnico administrativo. Até o primeiro semestre de 2004 haviam sido matriculados 173.872 alunos para os 744 cursos de graduação e 414 cursos de pós-graduação. Ainda faz parte da estatística do sistema mais de 1 milhão de livros disponíveis nas bibliotecas, além de 400 grupos de pesquisa.

As IES que filiadas, que compõe o Sistema ACADEMIA são: Fundação Educacional Barriga Verde; Fundação Educacional Hansa Hammonia; Fundação Universidade Regional de Blumenau; Universidade do Estado de Santa Catarina; Universidade do Contestado; Centro Universitário de Jaraguá; Universidade do Extremo Sul Catarinense; Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí, Centro Universitário de Brusque; Universidade do Planalto Catarinense; Universidade do Sul de Santa Catarina; Universidade do Vale do Itajaí; Universidade da Região de Joinville; Universidade Comunitária Regional de Chapecó e Universidade do Oeste de Santa Catarina.

b) Qual o perfil das IES pesquisadas e dos respondentes do instrumento de pesquisa?

Observou-se que a maioria das IES filiadas ao Sistema ACADEMIA, foram constituídas a mais de vinte anos, coincidindo com o período em que houve incentivo do governo pela disseminação do ensino superior no Brasil.

A maioria das IES, possui mais de um campus e oferecem grande diversidade de cursos. Essa característica expansiva permite as IES se deslocarem através de *campi* para estarem mais próximas do seu público, atraindo, dessa forma, um contingente significativo de alunos. Isso ficou caracterizado na pesquisa, sendo que a maioria das IES conta com mais de cinco mil alunos.

Por outro lado, essa busca constante por um espaço cada vez mais concorrido, pode significar crescimento. Porém, a pesquisa evidenciou que um percentual significativo das IES apresenta alternância entre resultados positivos e negativos, levando a inferir que as IES ainda precisam pensar em crescimento sustentado, preocupando-se também em conseguir e manter resultados positivos.

A pesquisa evidenciou, também, que os respondentes do instrumento de pesquisa exercem funções de reitores, pró-reitores e administrativas de interesse direto da gestão das IES. Em uma análise individualizada, observa-se que os respondentes com menor tempo no cargo, exercem as funções de maior responsabilidade. Estão no cargo por meio de eleições, característica inerente à essas instituições, e detêm o maior grau de formação acadêmica. Contrariando essa característica, os respondentes que estão no cargo a mais tempo, exercem

funções também importantes dentro da instituição, apenas com menor grau de responsabilidade, não dependendo de um período eletivo. Por outro lado, trata-se de pessoas com menor qualificação acadêmica.

c) Quais as características dos sistemas de custos utilizados nas IES do Sistema ACADE?

Constatou-se que todas as IES da amostra utilizam um sistema de custos a menos de dez anos, que é pouco tempo, se comparado com a existência da maioria delas. Essa constatação leva a inferir que a concorrência mais acirrada, a autonomia universitária também sobre os recursos financeiros, obrigou as IES a buscar e manter resultados positivos, sob pena de comprometer sua continuidade. Dessa forma, uma gestão mais profissional passou a ser questão de sobrevivência, levando os gestores das IES a procurar auxílio nos sistemas de custos.

Através da pesquisa, foi possível constatar que todas as IES controlam seus custos através do método de custeio por absorção e custeio variável, este segundo em maior uso. O método de custeio variável é defendido por alguns autores como sendo mais eficiente no auxílio à gestão. Na presente pesquisa, coincidência ou não, a maioria das IES que utilizam esse método apresentam constantes resultados positivos, enquanto que as demais, que utilizam o método de custeio por absorção, na sua maioria, alternam entre resultados positivos e negativos.

Outra característica evidenciada é a preocupação em atingir resultados positivos, uma vez que a maioria das IES tem o sistema de custos integrado com outros sistemas de gestão, com predominância do controle financeiro. Além disso, percebe-se uma preocupação não apenas com o resultado global da IES, mas individualizado por curso, sendo que o relatório mais utilizado é aquele que fornece informações de custo por curso.

d) Que fatores influenciam os gestores das IES na tomada de decisão?

Observadas as características das IES em relação aos sistemas de custos utilizados, constatou-se que há diversos fatores externos que influenciam as decisões internas dos gestores. A velocidade das mudanças, a forte concorrência e uma gestão mais profissional são os principais motivos para novos investimentos em tecnologia de informação e segurança dos dados, principalmente em *internet*, plataformas de ensino à distância e *softwares* de gestão.

Esses investimentos direcionados permitem inferir que, ao mesmo tempo em que há uma preocupação pela permanência no mercado, através da gestão mais profissional, voltada para o resultado, também se busca modernizar o próprio sistema de ensino. As novas tecnologias permitem às IES extrapolar sua região de atuação, atingindo qualquer distância até o aluno. Desta forma, o contingente de alunos pode aumentar, assim como a receita, mas não na mesma proporção dos custos, o que irá refletir positivamente nos resultados das IES. O próprio conceito de universidade se transforma, de grandes templos do saber, para agora, universidade virtual.

e) De que forma os sistemas de custos são utilizados nestas IES, nas diferentes etapas do processo decisório?

A pesquisa possibilitou constatar que o sistema de custos tem forte influência no processo decisório das IES pesquisadas. A maior contribuição do sistema de custos está no auxílio à tomada de decisões, nesse sentido controla os custos totais da IES. Individualmente também controla os custos por curso e fornece informações acerca dos resultados.

Evidenciou-se o pleno uso do sistema de custos para auxílio no planejamento das ações, sejam elas no plano anual, na implantação de um novo curso ou para fins de controle com o que foi orçado e realizado. A mesma preocupação verifica-se quando o custo tem impacto direto no resultado, tendência verificada quando a maioria dos respondentes afirma utilizar o sistema de custos para comparar custos com a receita.

Porém, a observação permite inferir que as IES não estão plenamente satisfeitas com o sistema de custos utilizado. Percebe-se que a falta de agilidade no fornecimento das informações e informações mais acuradas, influenciam os gestores a classificar o sistema como parcialmente eficiente.

Mesmo não correspondendo à totalidade das expectativas dos gestores, o sistema de custos exerce forte influência nas diferentes etapas do processo de gestão. É amplamente utilizado para elaboração do planejamento anual, implantação de novos cursos e para fins de controle do planejado com o realizado.

f) Qual a importância, na percepção dos respondentes, dos sistemas de custos utilizados nestas IES?

Verificou-se que todas as IES consideram muito importante o sistema de custos para a tomada de decisões. Percebe-se que, apesar de não ser o sistema ideal, ainda assim tem relevância como ferramenta de auxílio à gestão e controle.

Nas decisões mais importantes das IES, como implantar um novo curso de graduação, encerrar um curso, aumentar as mensalidades e expandir o espaço físico, o sistema de custos tem forte influência na decisão dos gestores.

Infere-se, portanto, que no passado, quando os controles de custos eram primários, essas decisões eram pouco afetadas por dados que expressavam resultados. Na atualidade, as informações geradas a partir do sistema de custos, passaram a ser a base indutora dessas decisões.

g) Qual a correlação existente entre importância e uso dos sistemas de custos nas IES pesquisadas?

Por meio da análise estatística, constatou-se que existe forte correlação entre a importância e o uso do sistema de custos, conforme evidenciado na Tabela 7. Dessa forma, a análise quantitativa permite inferir que os gestores das IES consideram o sistema de custos muito importante para as decisões de: implantação de um novo curso de graduação, encerrar um curso de graduação, aumento das mensalidades e expansão do espaço físico das IES.

As universidades atuam, de modo semelhante às empresas mercantis, que comercializam seus produtos amplamente, dentro dos princípios da administração moderna. Essa comercialização é hoje, parte essencial das suas estratégias básicas de sobrevivência, que tem como principal fonte de renda as mensalidades cobradas de seus alunos.

Dessa forma, sem planejamento e controle em um ambiente com essas características, as IES podem se encaminhar para uma estagnação e possível falência no médio prazo. Neste contexto, um sistema de custos é um instrumento que proporciona os meios para se atingir os objetivos e, torna-se, portanto, requisito fundamental à sobrevivência das IES.

## REFERÊNCIAS

- ASSOCIAÇÃO CATARINENSE DAS FUNDAÇÕES EDUCACIONAIS. **Perfil ACADE 30 anos**. ACADE, Florianópolis, 2004.
- BEUREN, Ilse Maria. (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BOK, Derek. **Universities in the marketplace: the commercialization of higher education**. Princeton: Princeton University, 2003.
- BRASIL, Decreto Lei n.º 3.860, de 09 de julho de 2001. Dispõe sobre a organização do ensino superior, avaliação de cursos e instituições.
- BRASIL. Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Lei de diretrizes básicas.
- BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- JUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de custos**. São Paulo: Atlas, 1993.
- KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.
- LAWRENCE, William Beaty. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Ibrasa, 1975.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1995.
- MAHER, Michael, **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MAIA, Almir de Souza. **A gestão da universidade brasileira: a visão dos reitores**. Piracicaba: Unimep, 1995.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATZ, Adolph; OTHHEL, J.Curry; FRANK, George W. **Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1978.
- MERLO, Roberto Aurélio; BEUREN, Ilse Maria. **Sistema de informações para a gestão econômico-financeira de uma universidade comunitária: um estudo de caso da UNOESC**. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.) **Sistema de informações para a gestão universitária**. São Miguel do Oeste: UNOESC, 2004.
- MOTTA, Paulo Roberto. **A ciência e a arte de ser dirigente**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Record, 1995.
- NAKAGAWA, Massayuki. **ABC - custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- PETERS William S.; SUMMERS, George W. **Análise estatística e processo decisório**. Rio de Janeiro: Editora da Universidade de São Paulo, 1973.
- RICHARDSON, Roberto Jarry (org) et al. **Pesquisa Social métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.