

1. INTRODUÇÃO

1.1 TEMA DE PESQUISA

O Ensino Superior teria sido inaugurado por D. João VI com a criação, a partir de 1808, de algumas Instituições que visavam formar profissionais para o serviço público. Porém, Ruas refere-se ao fato de que o início do Ensino Superior no Brasil teria sido anterior a essa data, pois, segundo alguns autores, os jesuítas já ofereciam esse grau de ensino no Colégio de Salvador, onde se obtinha o grau de bacharel em Artes. Mesmo após a criação dos cursos pelo príncipe-regente, por muitos e muitos anos, ainda os jovens das famílias mais abastadas continuaram a fazer seus estudos superiores em Coimbra (RUAS, 1976, p.127, *Apud* WEREBE, 1997, p.167).

Embora a idéia de instituição do regime universitário no Ensino Superior tenha surgido já no Império, só quase 100 anos depois surgiu a primeira universidade, em 1920, constituída pelo agrupamento das escolas superiores existentes. Em 1934 foi criada a Universidade de São Paulo, que deveria ser o modelo ideal, inaugurando uma nova era no Ensino Superior com Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras, instituição que era destinada a dar vida e unidade à universidade e que, na opinião de seu fundador, seria a:

alma mater do organismo total, organismo que, por definição, deve dedicar-se aos chamados altos estudos desinteressados, os quais são a finalidade precípua de uma universidade realmente digna desse nome, a cuja volta se agrupariam os demais institutos profissionais.

De maneira geral, foi incontestável a preciosa contribuição da maioria das missões estrangeiras para elevar o nível da universidade brasileira, não apenas pela qualidade do ensino ministrado, pelos métodos de trabalho introduzidos, mas também pelo incentivo à investigação científica. Muitos dos professores estrangeiros que vieram trabalhar nas nossas universidades permaneceram no Brasil por muito tempo. A situação da Europa - sobretudo a duração da Segunda Guerra - contribuiu para isso. Vários de seus discípulos desenvolveram centros de estudos e pesquisas de nível internacional, em particular nos setores de Matemática, Física, Filosofia, Sociologia, Genética, entre outros.

Para esse desenvolvimento contribuiu também a formação especializada de jovens brasileiros diplomados em centros europeus e americanos de ensino e pesquisa.

Também contribuiu para o desenvolvimento destes centros de pesquisas a contratação de muitos de nossos cientistas e professores por esses centros constitui o testemunho evidente do nível de qualificação que atingiram. Contudo, tornou-se perceptível que o sistema de ensino de terceiro grau estava superado e exigia uma modernização para ajustá-lo às necessidades de uma sociedade em pleno desenvolvimento. A partir desta constatação é que se originaram as últimas reformas do Ensino Superior. Essa necessidade de mudança se fazia sentir desde antes da promulgação da Lei de Diretrizes e Bases de 1961 que, na verdade, não solucionou os problemas principais que esse ensino apresentava.

Vários projetos de reforma foram apresentados e lançados a partir desses movimentos, cabe aqui uma referência à Universidade de Brasília, criada em 1960, por Darcy Ribeiro, inspirada em idéias de Anísio Teixeira. Segundo seu criador, procurou-se substituir, no plano estrutural, a divisão tradicional da universidade em faculdades isoladas e em cátedras autárquicas e duplicadoras, por um novo modelo organizativo, com institutos centrais de Ciências, Letras e Artes (Matemática, Física, Química, Biologia, Geociências, Ciências Humanas, Letras e Artes), faculdades profissionais (Ciências Agrárias, Ciências Médicas, Ciências Políticas e Sociais, Arquitetura e Urbanismo e Educação) e unidades complementares (Biblioteca Central, Editora, Radiodifusora, Estádio e Museu) (RIBEIRO, 1975, p.133 *Apud* WEREBE, 1997, p.171). O modelo de Brasília inspirou alguns projetos de reestruturação de outras universidades, embora não no mesmo espírito daquela instituição, que, aliás, foi até certo ponto desmantelada pelos militares em 1965.

Na Lei 5.540 de 1968, lê-se no artigo 3º: “As universidades gozarão de autonomia didático-científica, disciplinar, administrativa e financeira, que será exercida na forma da lei e de seus estatutos”. Trata-se, pois, de uma autonomia restritiva, fixada dentro de parâmetros definidos pelo Estado e foram definidas as condições para assegurar a efetivação da autonomia proposta (VIEIRA, 1986, p.85, *Apud* WEREBE, 1997, p.176).

As exigências para criação dos estabelecimentos de Ensino Superior isolados sempre foram também muito laxistas, complacentes. Até 1961 exigia-se que a entidade interessada demonstrasse sua capacidade financeira para manter, de modo satisfatório, o seu integral funcionamento e edifícios e instalações apropriados, do ponto de vista pedagógico e higiênico, para o ensino a ser ministrado e prova de idoneidade do corpo docente provisório.

No entanto, a situação não se alterou muito, sobretudo após o golpe militar de 1964. O fato é que não só o número de escolas superiores isoladas e até de universidades particulares cresceu de maneira desordenada, multiplicando-se as Instituições de custeio mais barato e de baixo nível e, o mais grave, sustentadas pelos recursos do poder público.

Os interesses privatistas foram mais poderosos, voltados justamente para a multiplicação de escolas isoladas, mais fáceis de serem criadas, mantidas e suscetíveis de garantir maiores lucros. Mas o mais grave foi o Conselho Federal de Educação aceitar essa política, sem exigir condições mínimas para a criação dessas escolas.

Em razão dessa desestruturação há uma nítida superioridade: 61,3% do número de alunos que freqüentavam os estabelecimentos particulares, em relação ao número de estudantes, 38,7% que se encontram nos estabelecimentos públicos federais, estaduais e municipais (MEC/SEPLAN/SEEC, 1990, *Apud* WEREBE, 1997, p.180), relativos às matrículas nos cursos superiores de graduação, segundo a entidade mantenedora das escolas.

A tendência à privatização do Ensino Superior sempre existiu, mas ela se acentuou durante os governos militares. As escolas públicas não satisfaziam à demanda crescente de vagas nas universidades, o que era evidenciado pelo número de “excedentes”, isto é, de estudantes aprovados no Ensino Médio (antigo 2º grau), mas que não conseguiam matrícula em virtude do número insuficiente de vagas oferecidas nas Instituições, ou seja, alto índice de competitividade (nº de alunos por vaga). O governo encontrou nessa situação justificativa para apoiar, ainda mais, financeiramente a criação de escolas particulares ou o aumento do número de vagas nas já existentes. Daí a política francamente privatista adotada pelo governo, que se tornou o “mecenas” do ensino particular, na expressão de F. Fernandes (F. FERNANDES, 1989, *Apud* WEREBE, 1997, p.181).

As Instituições de Ensino Superior são privadas, “quando mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado” (DECRETO Nº 3.860/2001).

Em 1973, o DF contava apenas com cinco Instituições de Ensino Superior privadas e apenas duas federais. De 1973 a 1977, a cada ano surgiram de um a dois estabelecimentos privados, de modo que em 1979 existiam 10 (dez) Instituições particulares. Até 1980 todas estas encontravam-se na condição de estabelecimentos isolados. Em 1981, surgiram as primeiras faculdades integradas do Distrito Federal (Instituto de Ciências Sociais Aplicadas /

União Educacional de Brasília – UNEB e Faculdades Integradas da UPIS – União Pioneira de Integração Social) (MARTINS, 1995).

De acordo com os dados disponíveis, em 1993 o Ensino Superior no Distrito Federal era constituído por um total de 15 Instituições. Destas, 13 estavam ligadas à rede particular, sendo 03 caracterizadas como faculdades integradas e 10 como estabelecimentos isolados (MARTINS, 1995).

Diante deste aumento de Instituições de Ensino Superior, a contabilidade passa a ser fundamental para o controle patrimonial e gerencial das mesmas, é um instrumento indispensável para subsidiar com informações gerenciais os dirigentes de qualquer empresa.

A abordagem que é feita neste trabalho baseia-se na Contabilidade de Custos e Suas Contribuições no Processo de Decisões nas Instituições de Ensino Superior Privadas – IES, no Distrito Federal.

1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

Conforme dados explicitados, em 1993 existiam apenas 15 IES no DF, já no ano 2000 este número quase triplicou, contando então, com 40 Instituições autorizadas pelo MEC, e em funcionamento (Tabela 01). Neste contexto, avalia-se que grande parte destas Instituições foram concebidas a partir de Colégios de Ensino Médio, como é o caso do Colégio Objetivo, Colégio JK, Colégio Compacto, Colégio Projeção, AD1, Colégio Certo, entre outros, o que acarreta uma enorme competitividade, em especial por se tratar de uma mesma prestação de serviço, e também porque a demanda dessas Instituições é superior ao número de procura.

Em face desta constatação, cresce a expectativa da gerência destas Instituições. Elas tentam criar o seu diferencial na alocação de recursos, haja vista que a determinação dos preços e suas conseqüências escapam à competência do empreendedor. Uma rigorosa gestão dos investimentos e custos (fixos, variáveis, diretos ou indiretos) passa a merecer a prioridade nas ações administrativas. A Contabilidade de Gestão aparece como ferramenta imprescindível aos dirigentes, a fim de subsidiar com informações gerenciais de qualquer empresa, no apoio, controle e obtenção de dados para tomada de decisões.

Tabela 1: Número de Instituições de Educação Superior por Organização Acadêmica e Localização segundo a Unidade da Federação e a Categoria Administrativa das IES.

Unidade da Federação/Categoria Administrativa	Instituições					
	Total Geral	Universidades	Centros Universitários	Faculdades Integradas	Faculdades, Escolas e Institutos	Centros de Educação Tecnológica
Distrito Federal	40	2	1	1	36	
Pública	1	1				
Federal	1	1				
Estadual						
Municipal						
Privada	39	1	1	1	36	
Particular	37		1	1	35	
Comun/Confes/Fil	2	1			1	

Fonte: Adaptado do MEC/INEP/DAES (2000)

Diante do exposto, a presente pesquisa tem por objetivo responder ao problema:

Como as IES do Distrito Federal utilizam a Contabilidade de Gestão e qual o seu nível de interesse e conhecimento na aplicação da Contabilidade de Custos?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 GERAL

- Levantar o nível de utilização da Contabilidade de Gestão pelas IES privadas do Distrito Federal.

1.3.2 ESPECÍFICOS

- Verificar se as IES privadas do DF utilizam a Contabilidade de Custos.
- Investigar a capacidade e o interesse demonstrados por estas Instituições na utilização da Contabilidade de Custos.
- Apresentar quais instrumentos de gestão são utilizados pelas IES privadas do DF.
- Levantar as decisões apoiadas pelos instrumentos utilizados.
- Investigar as carências apresentadas pelos instrumentos.

1.4 JUSTIFICATIVA

A Contabilidade de Custos é uma ferramenta gerencial. Contudo, sua aplicação ainda é pouco difundida nas organizações, principalmente no setor de serviços e, menos ainda, nas IES. Acredita-se que a Contabilidade de Custos não teve notoriedade e suas informações têm sido pouco utilizadas. Shank e Govindarajan (1997, p.4-5) afirmam que não há dúvidas quanto ao auxílio que os sistemas de contabilidade de custos podem dar em outras áreas, tais como: avaliação de estoques, decisões operacionais de curto prazo, entre outras. Todavia, os mesmos não receberam a atenção que mereciam, tanto nos livros didáticos de contabilidade de custos quanto na prática gerencial.

Observa-se que o uso da Contabilidade de Custos, por muitos anos, ficou restrito ao setor fabril, será descrito no capítulo 2. O comércio passou a utilizá-la por imposição legal e sua aplicação restringiu-se aos custos fiscais. O cenário atual é bem diferente da época da revolução industrial, quando o uso da contabilidade de custos teve sua evolução. Andrade (2000, p.173) sustenta que:

Recentes estudos indicam-nos que a Economia caminha para a era dos serviços. Nos próximos 10 anos a maioria das pessoas estará trabalhando em alguma atividade prestadora de serviços.

As inovações introduzidas pela revolução da informática propiciaram uma melhoria generalizada no ambiente de trabalho. Essa nova tecnologia aplicada à indústria está reduzindo o número de empregos ofertados na atividade de manufatura. A tendência inevitável é da melhoria da qualidade da mão-de-obra, a qual buscará melhores ambientes de trabalho e acabará por ser absorvida por alguma atividade de prestação de serviços.

Se nas indústrias o uso da Contabilidade de Custos, como ferramenta gerencial, ainda é restrito, a área de custos para serviços é quase inexistente, por isso um campo pouco explorado pelos autores. Ainda, conforme Andrade (2000, p.174):

é muito comum que a atividade de serviços não tenha seus custos apurados por critérios adequados. Como consequência, são frequentes os problemas enfrentados pelos administradores dessas empresas nos momentos de decisão sobre qual serviço lhes é mais rentável; ou quais custos estão lhes escapando ao controle.

Num mundo cada vez mais competitivo, onde as mudanças são constantes, é necessário ter o maior número possível de informações gerenciais, com a finalidade de diminuir as incertezas e o risco de erros no processo de tomada de decisões.

As Instituições de Ensino Superior privadas são, hoje, as maiores fornecedoras de mão-de-obra especializada do mercado. Elas vêm enfrentando, além das dificuldades de

formar profissionais capacitados, o desafio de estarem sempre atualizadas com as demandas do mercado que variam no mesmo ritmo, em que este evolui.

Novos cursos devem ser criados para atender às necessidades do mercado. Cabe aos dirigentes dessas escolas saber quais cursos podem ser criados e, também, definir qual o melhor método de definição de custos para, só então, verificar a viabilidade da criação de novos cursos e, em seguida, decidir qual preço deverá ser cobrado pelos mesmos. Concomitantemente, os cursos já existentes não podem manter-se estáticos e imutáveis. É indispensável uma política de investimentos que só poderá ser feita se houver o controle de todos os custos e, se as informações estiverem disponíveis para tomada de decisões por parte dos seus dirigentes.

Assim, justifica-se este trabalho, o qual, pretende evidenciar o uso da contabilidade de gestão pelas IES privadas do DF. De que maneira as IES contabilizam seus custos e, qual é o nível de interesse em usar a Contabilidade de Custos, como ferramenta gerencial para tomada de decisão.

1.5 ESTRUTURA

O presente estudo está estruturado basicamente em cinco capítulos. O primeiro capítulo apresenta a introdução a este trabalho, o problema, os objetivos gerais e específicos e a justificativa para realização do estudo.

O capítulo dois inicia-se com a revisão da literatura, onde a contabilidade gerencial é apresentada em Instituições de Ensino Superior. Abordam-se as características das IES, passando pela história do ensino privado no Brasil. Enfatiza-se a Contabilidade de Custos, seus conceitos, classificação dos custos, princípios e métodos. E também os relatórios contábeis como balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e por último o balancete de verificação.

No capítulo três, apresenta-se a metodologia utilizada na confecção deste trabalho, a caracterização da pesquisa, descreve-se a população do estudo da pesquisa, a coleta de dados, instrumentos de coleta de dados, procedimentos para a coleta de dados e as limitações da pesquisa.

O capítulo quatro objetiva fazer a análise dos dados. Nele, descreve-se a análise dos relatórios utilizados para avaliação e desempenho das IES; quais os relatórios utilizados para tomada de decisões; a frequência da geração dos relatórios; as decisões apoiadas; evidencia-se também, as deficiências encontradas nos relatórios. No que tange aos sistemas de custos, o capítulo relata o desconhecimento dos sistemas de custos, em contrapartida com o interesse sobre os mesmos.

O capítulo cinco traz as conclusões deste estudo com relação ao uso da contabilidade de custos pelas IES privadas do Distrito Federal, bem como as recomendações a trabalhos futuros.

2. CONTABILIDADE DE GESTÃO EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR - IES

Este capítulo tem por objetivo principal fazer um estudo sobre as características e a evolução histórica das Instituições de Ensino Superior no Brasil; as características e a criação de valor da contabilidade gerencial, diferença e similaridade da contabilidade gerencial e financeira; os relatórios contábeis e as demonstrações financeiras; e uma análise da evolução da contabilidade de custos, por meio da abordagem dos conceitos básicos, princípios e métodos.

2.1 CARACTERIZAÇÃO E HISTÓRICO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR – IES

O crescimento do Ensino Superior privado é um fenômeno mundial que tem afetado, de modo particular, os países em desenvolvimento. Na América Latina, o Brasil é um país no qual esta tendência se manifestou precocemente e, hoje, cerca de dois terços de todas as matrículas no ensino pertencem ao setor de escolas particulares.

As Instituições de Ensino Superior Privadas compõem uma parte significativa do sistema de Ensino Superior brasileiro. Em 1996, este setor respondia por 1.133.102 (60,6%) de um total de 1.868.529 de matrículas e por 711 (77,1%) dos 922 estabelecimentos de Ensino Superior no País (MEC, 1998).

Trigueiro (2000, p.67-68) faz uma afirmação, no mínimo curiosa, mas bastante incisiva: “interessa ao MEC prestigiar o grupo de IES privadas, na medida em que estas possibilitam aumentar a oferta das vagas nos vestibulares e em novos cursos”. E acrescenta: “o modelo de universidade pública atual está falido e as particulares não estão ainda adequadas”.

No Brasil, o crescimento de matrículas no setor privado de Ensino Superior e a ampliação do número de estabelecimentos particulares foram, em geral, acompanhados de um processo de diferenciação institucional. Por isso, uma das principais características do setor privado é sua heterogeneidade interna. Essa heterogeneidade revela-se sob vários aspectos.

Em primeiro lugar, um estabelecimento de Ensino Superior pode distinguir-se de outro, também particular, em termos de sua natureza institucional: universidade, centro universitário,

federação de escola ou escolas, faculdades integradas ou ainda ser uma faculdade ou escola. A personalidade jurídica da mantenedora pode ser: fundação, associação, sociedade civil de direito privado, podendo a mantenedora ter ou não fim lucrativo. A instituição pode ser laica ou confessional, e no caso de ser confessional, vincular-se a diferentes religiões. (SAMPAIO, 1998).

A definição dos tipos de Instituições de Ensino Superior é dada pelo Decreto de nº 3.860, de 9 de julho de 2001:

Art. 8 – As universidades caracterizam-se pela oferta regular de atividades de ensino, pesquisa e de extensão, atendendo ao que dispõem os artigos 52, 53, 54 da Lei 9.394, de 20 de dezembro de 1996. (...)

Art. 11 – Os centros universitários são Instituições de Ensino Superior pluricurriculares, que se caracterizam pela excelência do ensino oferecido, comprovada pelo desempenho de seus cursos nas avaliações coordenadas pelo Ministério da Educação, pela qualificação de seu corpo docente e pelas condições de trabalho acadêmico oferecidas à comunidade escolar. (...)

Art. 12 – Faculdades integradas são Instituições com propostas curriculares em mais de uma área de conhecimento, organizadas para atuar com regimento comum e comando unificado.

As Instituições privadas também se distinguem em função de aspectos referentes à organização acadêmica, aos serviços educacionais que prestam, ao escopo dos cursos de graduação que oferecem e a vinculação deles em relação às diferentes áreas do conhecimento, à relação candidato-vaga que cada curso apresenta, à existência de pesquisa institucionalizada e de cursos de pós-graduação – tanto *stricto sensu* como *latu sensu* –, à titulação e ao regime de trabalho de seus docentes, entre outros tópicos relevantes (SAMPAIO, 1998).

A heterogeneidade do setor privado de Ensino Superior pode ainda ser descrita, em termos da trajetória institucional de cada um dos estabelecimentos e suas estratégias diferenciadas em relação à demanda do mercado, no sentido de abrirem novos cursos e/ou extinguirem outros de menor demanda. Isso depende da variação que existe entre os estabelecimentos no tocante ao valor das anuidades cobradas de seus alunos por cursos formalmente iguais (SAMPAIO, 1998).

Para Trigueiro (2000), as IES particulares vêm ocupando importantes nichos do mercado e ganhando novas oportunidades nas relações estabelecidas com amplos setores da sociedade, o que não significa, necessariamente, o fim das Instituições públicas, mas, sim, mudanças nas relações de poder entre determinados setores e atividades, apontando para o aparecimento de novas especializações – no ensino, por exemplo – entre determinadas IES

particulares, isto é, para, possivelmente, o fortalecimento e maior visibilidade de muitas faculdades, universidades e escolas particulares isoladas, especialmente no campo do ensino.

Segundo Levy (1986), a maioria das Instituições de ensino no setor privado, na América Latina, teria se originado com as escolas e universidades católicas.

O Brasil, no período colonial, não possuiu universidades nem outras Instituições de Ensino Superior, mas existiam cursos técnicos, única iniciativa dos jesuítas de estabelecer um seminário que pudesse outorgar diplomas de teologia, porém, a mesma foi destruída pelo Marquês de Pombal no final do século XVIII. Somente em 1808, com a vinda da Corte Portuguesa para o Brasil, devido à ameaça de invasão napoleônica, que foram criadas as escolas de Cirurgia e Anatomia da Bahia (hoje Faculdade de Medicina da Universidade Federal da Bahia) e de Anatomia e Cirurgia no Rio de Janeiro (hoje Faculdade de Medicina da Universidade Federal do Rio de Janeiro) e a Academia de Guarda da Marinha, também no Rio (SCHWARTZMAN, 1991).

Embora seguissem um sistema secular, não foram criadas universidades, mas escolas profissionais autônomas diretamente subordinadas à Coroa para a formação de profissionais liberais. Ao longo do século XIX, a Coroa manteve o monopólio do Ensino Superior e não permitiu que ele se expandisse de forma significativa. Até 1900 não havia mais que 24 escolas de formação profissional. A vinculação entre o Estado e a Igreja por outro lado, colocava a Igreja em posição subalterna, e não lhe abria espaço para criação de Instituições de Ensino Superior (TEIXEIRA, 1969).

Apenas com a proclamação da República é que se permitiu a criação de Instituições privadas. Entre 1889 e 1918, 56 novas escolas de Ensino Superior, na maioria privadas, foram criadas no país. Algumas eram Instituições católicas, outras eram iniciativas de elites locais que buscavam dotar os seus Estados de estabelecimentos de Ensino Superior e outras surgiram de iniciativas do próprio governo federal (TEIXEIRA, 1969).

Data dessa época, portanto, a diversificação do sistema que marca até hoje o Ensino Superior brasileiro: Instituições públicas, federais ou estaduais, ao lado de Instituições privadas, confessionais ou seculares que derivam de iniciativas da comunidade local. O ensino público é praticamente gratuito e os demais estabelecimentos são sustentados pelo pagamento de mensalidades pelos estudantes (DURHAM & SAMPAIO 1995, p.02).

A primeira universidade brasileira foi criada nos anos 30 e, já nesta época, o setor privado respondia por 60% dos estabelecimentos de Ensino Superior e 43,7% das matrículas (LEVY, 1986).

Apenas em 1931, durante o governo Vargas, foi que as Instituições de Ensino Superior adquiriram formato legal, através da reforma de todo o ensino no Brasil. Os decretos de número 42/83, 2.076/40 e 3.617/31 da reforma estabeleciam que a criação e manutenção de cursos de nível superior “era livre e os poderes públicos, pessoas naturais e jurídicas de direito privado poderiam ministrá-los desde que autorizados pelo governo federal” (MENDES & CASTRO, 1984, p.33). Esta reforma, além de regulamentar todo o Ensino Superior, normatizava questões como cobrança de taxas e pagamentos de mensalidades pelos estudantes.

A reforma também reaproximou a Igreja Católica do Estado. A história da criação da Universidade do Brasil traduz bem a tentativa do Ministro da Educação de Vargas de querer acomodar diferentes correntes de pensamento. A universidade a ser estabelecida pelo governo central no Rio de Janeiro deveria estar sob o controle da Igreja, enquanto que a Universidade do Distrito Federal, sob a liderança de Anísio Teixeira e proteção do governo local, pretendia ser um centro de pensamento libertário e leigo. Após o golpe de 1935, a Igreja frustrada com suas pretensões de controle do ensino público, tomou a iniciativa de criação de estabelecimentos católicos privados. A primeira Universidade Católica, a do Rio de Janeiro, foi criada em 1944 (DURHAM & SAMPAIO, 1995).

A partir daí, a dualidade entre universidades públicas e privadas se tornou vigente no país. As Instituições de Ensino Superior tiveram grande crescimento durante o período da Ditadura Militar, entre 1965 e 1980.

Segundo (DURHAM & SAMPAIO, 1995):

De fato, a partir de 1965 há uma mudança de patamar. Se em 1969 o setor privado absorvia 46.0% das matrículas totais do país, no final da década seguinte, em 1979 ele passa a absorver 62.3%, confirmando, embora apenas parcialmente, a visão prevalecente de um favorecimento do setor privado por parte do regime militar.

Na realidade, todo o sistema de Ensino Superior no Brasil, no período pós-guerra se expandiu, de forma lenta e sem política explícita de incentivos, o que justifica o crescimento tanto das Instituições de ensino público quanto privadas.

As universidades particulares mais antigas se encontram nas Regiões Sul e Sudeste. Já as regiões Norte e Centro-Oeste implantaram seus primeiros cursos no período de expansão do sistema privado, ou seja, nas décadas de sessenta e setenta até o ano de 1980. (SAMPAIO, 1998).

2.2 CONTABILIDADE DE GESTÃO

A Contabilidade é considerada uma das ciências mais antigas do mundo. Vários autores já relataram diversos registros de que as civilizações mais antigas já se utilizavam dos recursos técnicos contábeis. Iudícibus e Marion (2000, p.33-34) afirmam que até o século XIII a contabilidade era exercida de forma empírica, onde a partir da obra *Suma de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, do Frei Luca Pacioli, publicada em Veneza em 1494, deu início a fase pré-científica, que foi até o século XV. A partir do século XV deu início a fase lógica racional ou fase científica da contabilidade.

Crepaldi (1998, p.17) afirma que nos séculos seguintes ao livro de Pacioli, a contabilidade expandiu sua utilização para instituições como a Igreja e o Estado, sendo sua utilização bastante relevante para o desenvolvimento do capitalismo, conforme opinião de importantes estudiosos como o sociólogo Max Weber.

Com o aparecimento das grandes corporações e o desenvolvimento do mercado acionário, a contabilidade passou a ser considerada, por muitos, uma importante ferramenta para o controle patrimonial e um instrumento social. A amplitude que a contabilidade tomou fez crescer o número de entidades que se utilizavam da contabilidade para evidenciar suas realizações para a sociedade.

Este aumento do número de usuários da contabilidade deu-se principalmente pela necessidade de informações sobre o patrimônio para tomadas de decisões, pois como visto anteriormente a contabilidade empírica evidenciava apenas o lado físico, ou seja, o inventário do patrimônio. A partir do século XV, com uso de novas ciências como Administração, Matemática, Estatística, é que se obteve da Ciência Contábil subsídios necessários para o controle e gerência do patrimônio.

Diante dessas mudanças, Crepaldi (1998, p.17) afirma que o usuário das informações contábeis já não é mais somente o proprietário; outros usuários atualmente também têm

interesse em saber sobre uma empresa: sindicatos, governo, fisco, investidores, credores etc. Tudo isto leva a crer que a Contabilidade Gerencial apareceu para suprir a necessidade de informações para tomada de decisões por parte dos gestores. ANTHONY, 1979, p.17 *Apud* PADOVEZE, 2000, p.27, afirma que a contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil útil à administração.

2.2.1 CARACTERIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000, p.36) afirmam que a contabilidade gerencial é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo de produção da informação deve ser norteado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos. Se a contabilidade gerencial é o processo de produção de informação gerencial, esta pode ser conceituada como dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos e clientes da empresa.

Um pouco mais abrangente Iudícibus (1998, p. 21) afirma:

a contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Segundo a Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos, através de seu relatório número 1A, “Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos” (FRANCIA, PORTER, STRAWSER, 1992, p.4 *Apud* PADOVEZE, 2000, p. 27). Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000, p.67 – 68) apresentam o mesmo conceito e complementam:

Identificação	Reconhecimento e avaliação de transações empresariais e outros eventos econômicos para ação contábil apropriada.
---------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Mensuração	Quantificação, incluindo estimativas, transações empresariais ou outros eventos econômicos que têm ocorrido ou previsões dos que podem acontecer.
Acumulação	Delineação de abordagens disciplinadas e consistentes para registrar e classificar transações empresariais apropriadas e outros eventos econômicos.
Análise	Determinação das razões para reportar a atividade e sua relação com outros eventos econômicos e circunstanciais.
Preparação e Identificação	Coordenação e planejamento de dados contábeis, provendo informações apresentadas logicamente, o que inclui, se apropriado, as conclusões referentes a esses dados.
Comunicação	Informação pertinente para a administração e outros para usos internos e externos.
Planejamento	Quantificação e interpretação dos efeitos de transações planejadas e outros eventos econômicos na empresa; inclui aspectos estratégicos, táticos e operacionais e requer que o contador forneça informações quantitativas, históricas e prospectivas para facilitá-la; isso inclui, também, participação no desenvolvimento do sistema de planejamento, estabelecendo metas alcançáveis e escolhendo meios apropriados de monitorar o progresso em direção às metas.
Avaliação	Julgamento das implicações de eventos históricos e esperados e ajuda na escolha do curso ótimo de ação; inclui a tradução de dados em tendências e relações: comunicação das conclusões derivadas, efetivamente e prontamente, das análises.
Controle	Assegurar a integridade da informação financeira relativa às atividades e aos recursos da empresa; monitoramento e medição do desempenho e indução a qualquer ação corretiva exigida para retornar a atividade a seu curso intencional; fornecimento de informações aos executivos que operam em áreas funcionais que possam usá-las para alcançarem o desempenho desejável.

Assegurar Recursos de Responsabilidade	Implementar um sistema de reportar o que está alinhado com as responsabilidades organizacionais e contribuir para o uso efetivo de recursos e de medidas de desempenho da administração; transmitir os objetivos e as metas da administração ao longo da empresa na forma de responsabilidades nomeadas, que são base para identificar responsabilidades, sistema que fornece, contabiliza, reporta e que acumulará e informará receitas apropriadas, despesas, ativos, obrigações e informação quantitativa relacionada para gerentes que terão, então, melhor controle sobre estes elementos.
Relatório Externo	Preparação de relatórios financeiros baseados em princípios de contabilidade geralmente aceitos ou em outras bases apropriadas, para grupos não administrativos, como acionistas, credores, agências regulamentadoras e autoridades tributárias; participação no processo de desenvolver os princípios de contabilidade que estão subjacentes ao relatório externo.

Quanto ao profissional da área, contador gerencial, o mesmo deve ser proativo, pois sua função é subsidiar os administradores de informações para que se tome as melhores decisões estratégicas para curto ou longo prazo. As informações deverão ser de qualidade, ou seja, confiável, de fonte segura e relevante, pois facilitarão encontrar as respostas certas para as questões fundamentais, de toda a empresa. E de acordo com Padoveze (2000, p.55) o contador nunca deve impor sua visão da informação que está fornecendo. Sua obrigação é fornecer o que pedem, do jeito que pedem. Se consultado, ele pode opinar, nunca impor. Ele tem que respeitar a posição do usuário e sua forma de enxergar e utilizar a informação contábil.

Crepaldi (1998, p.19) afirma que o IFAC – International Federation of Accounting (Federação Internacional de Contabilidade) – define o contador gerencial como um profissional que:

... identifica, mede, acumula, analisa, prepara, interpreta e relata informações (tanto financeiras quanto operacionais) para uso da administração de uma empresa, nas funções de planejamento, avaliação e controle de suas atividades e para assegurar o uso apropriado e a responsabilidade abrangente de seus recursos.

2.2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL E A FUNÇÃO DE CRIAÇÃO DE VALOR

A contabilidade gerencial é um sistema de informações contábeis gerenciais, que, pelo fornecimento de informações esmeradas e convenientes acerca de atividades operacionais da empresa, pode criar um notável valor.

Padoveze (2000, p.28) afirma que o atual estágio da Contabilidade Gerencial, que abrange todos os estágios evolutivos anteriores, centra-se no processo de criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos empresariais. O que foi declarado no Relatório Revisado de Março de 1998, emitido pelo Comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC), sobre os Conceitos de Contabilidade Gerencial.

Padoveze (2000) segue afirmando que o campo da atividade organizacional abarcado pela Contabilidade Gerencial foi desenvolvido através de quatro estágios reconhecíveis, abaixo relacionados e visualizados na Figura 1.

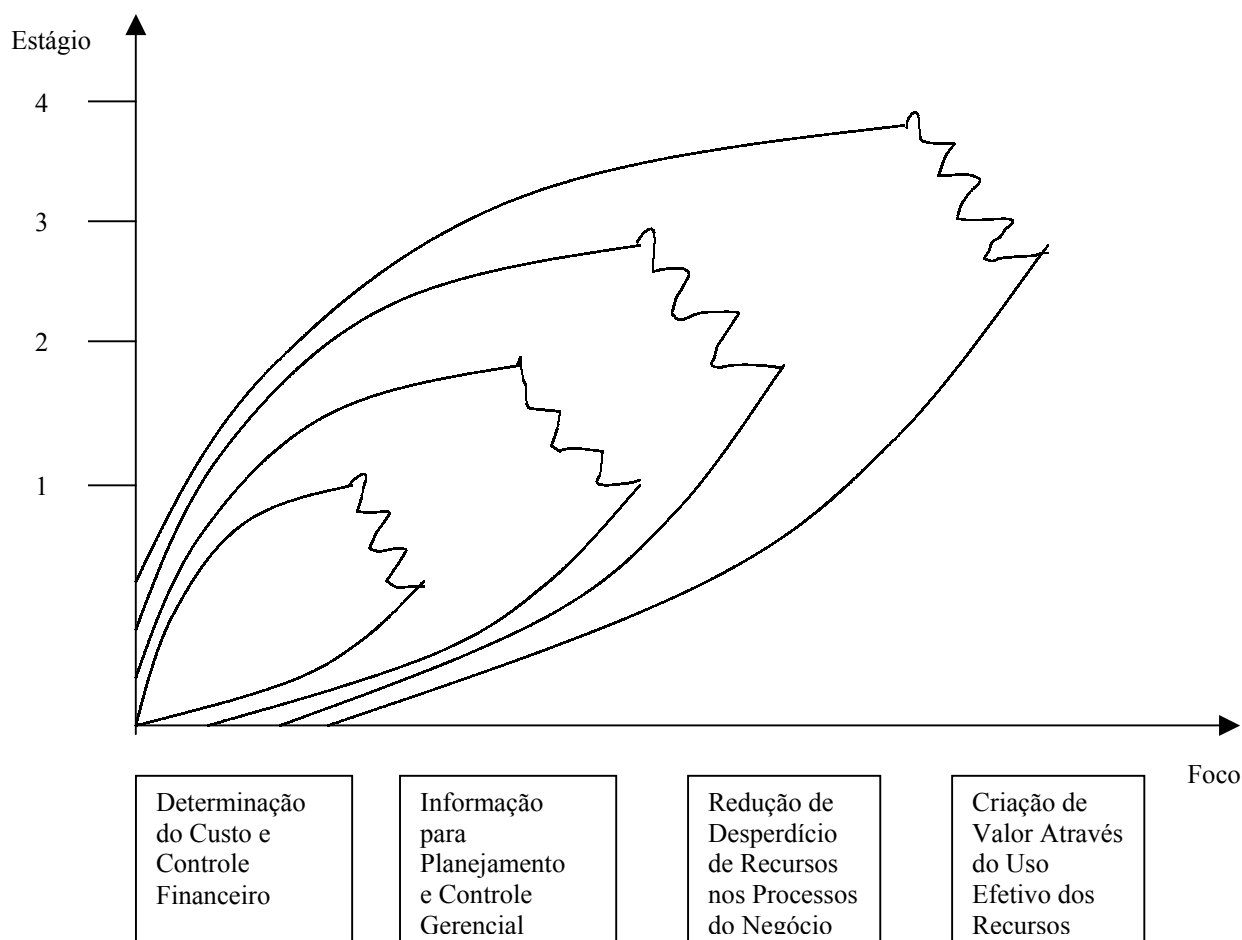


Figura 1: Evolução da Contabilidade Gerencial. (Fonte: Padoveze, 2000, p.29)

- Estágio 1 – Antes de 1950, o foco era na determinação do custo e controle financeiro, através do uso das tecnologias de orçamento e contabilidade de custos;
- Estágio 2 – Por volta de 1965, o foco foi mudado para o fornecimento de informações para o controle e planejamento gerencial, através do uso de tecnologias tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;
- Estágio 3 – Por volta de 1985, a atenção foi focada na redução do desperdício de recursos usados nos processos de negócios, através do uso das tecnologias de análise do processo e administração estratégia de custos;
- Estágio 4 – Por volta de 1995, a atenção foi mudada para a geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, através do uso de tecnologias tais como exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista, e inovação organizacional.

De acordo com os parágrafos 9 e 15 do IFAC: cada estágio da evolução representa adaptação para um novo conjunto de condições que as organizações enfrentam pela absorção, reforma e adição aos focos e tecnologias utilizadas anteriormente. Cada estágio é uma combinação do velho e do novo, com o velho sendo reformado para ajustar-se com o novo em combinação a um novo conjunto de condições para o ambiente gerencial. A Contabilidade Gerencial atual refere-se ao produto do processo de evolução cobrindo os quatro estágios.

O parágrafo 19 do IFAC, quanto aos estágios 3 e 4, enfatiza que: a Contabilidade Gerencial é vista como uma parte integral do processo de gestão, com informações sendo disponibilizadas em tempo real diretamente para a administração, e com a distinção entre a administração de apoio e linha sendo progressivamente embaçada. O foco do uso dos recursos, incluindo informações, para criar valor é uma parte integral do processo gerencial nas organizações. Ainda nos estágios 3 e 4, mas de acordo com o parágrafo 17 do IFAC, a informação é vista como um recurso organizacional, juntamente com outros recursos organizacionais; o foco, agora, contudo, está na redução das perdas e desperdícios desses recursos (tanto em termos reais como financeiros) e em conservar ou alavancar seu uso na geração ou criação de valor.

A Contabilidade Gerencial, como uma parte integral do processo de gestão, adiciona valor distintivamente pela investigação contínua sobre a efetividade da utilização dos recursos

pelas organizações – na criação de valor para os acionistas, clientes e outros credores (IFAC, parágrafo 29).

Portanto, de forma sintética, as informações levam a crer que o conceito de criação de valor na Contabilidade Gerencial, como em finanças, está vinculado ao processo de geração de resultados positivos às pessoas que fazem parte do quadro societário da empresa.

2.2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTABILIDADE FINANCEIRA

A Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira foram concebidas para diferentes propósitos e usuários das informações. Mas, como afirma Padoveze (2000, p. 31), há, contudo, numerosas similaridades e áreas de sobreposição entre a contabilidade financeira e a gerencial. Conforme apresenta a figura 2.

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários dos Relatórios	Externos e Internos	Internos
Objetivo dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente
Forma dos relatórios	Balço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral e ocasionalmente mensal	Quando necessário pela administração
Custos ou valores utilizados	Primariamente históricos (passados)	Históricos e esperados (previstos)
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados	Moeda corrente	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira – moeda forte, medidas físicas, índices etc.)
Restrições nas informações fornecidas	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração
Arcabouço teórico e técnico	Ciência Contábil	Utilização pesada de outras disciplinas, como economia, finanças, estatística, pesquisa operacional e comportamento organizacional

Figura 2: Comparação entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira (Fonte: Padoveze, 2000, p.31).

A contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, ou seja, aqueles que são responsáveis pela direção e controle de suas operações, os clientes internos da organização. Já a contabilidade financeira está relacionada com o fornecimento de informações para os sócios, acionistas, credores e outros que estão de fora da organização, ou seja, seus clientes externos.

Vale ressaltar que, seja qual for o usuário da informação contábil, interno ou externo, os dados serão tabulados e apresentados em forma de relatórios contábeis, que serão comentados no tópico seguinte.

2.3 RELATÓRIOS CONTÁBEIS

Neste tópico abordam-se os demonstrativos contábeis mais utilizados e suas aplicações. Relatório contábil é a veiculação, a exposição resumida e ordenada de dados colhidos e registrados pela contabilidade. Objetiva relatar aos usuários da contabilidade os principais fatos registrados pela contabilidade em determinado período.

Marion (1998, p.51) afirma que os relatórios contábeis são também conhecidos por informes contábeis. Entre os relatórios contábeis, os mais importantes são as demonstrações financeiras (terminologia utilizada pela Lei das S.A.), ou demonstrações contábeis (terminologia preferida pelos contadores mais conservadores).

De acordo com a Lei 6404/76, ao fim de cada exercício social, período que na prática tem duração de um ano, não havendo necessidade de coincidir com o ano civil (1º – 1 a 31-12), embora, na maioria das vezes, assim aconteça, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração contábil (registros contábeis), as demonstrações financeiras (ou demonstrações contábeis) relacionadas a seguir:

- Balanço patrimonial;
- Demonstração do resultado do exercício – DRE;
- Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados – DLPA;
- Demonstração de origens e aplicações de recursos – DOAR.

Marion (1998, p.52) afirma que, além das quatro demonstrações financeiras previstas em lei, existem as notas explicativas, que são complementos àquelas demonstrações, pois, há

certas informações que se tornam difíceis de serem indicadas nas demonstrações financeiras. Por exemplo: mudança de critério contábil; garantias oferecidas aos bancos que concederam empréstimos; taxa de juros etc. O que pode ser visto na Figura 3:

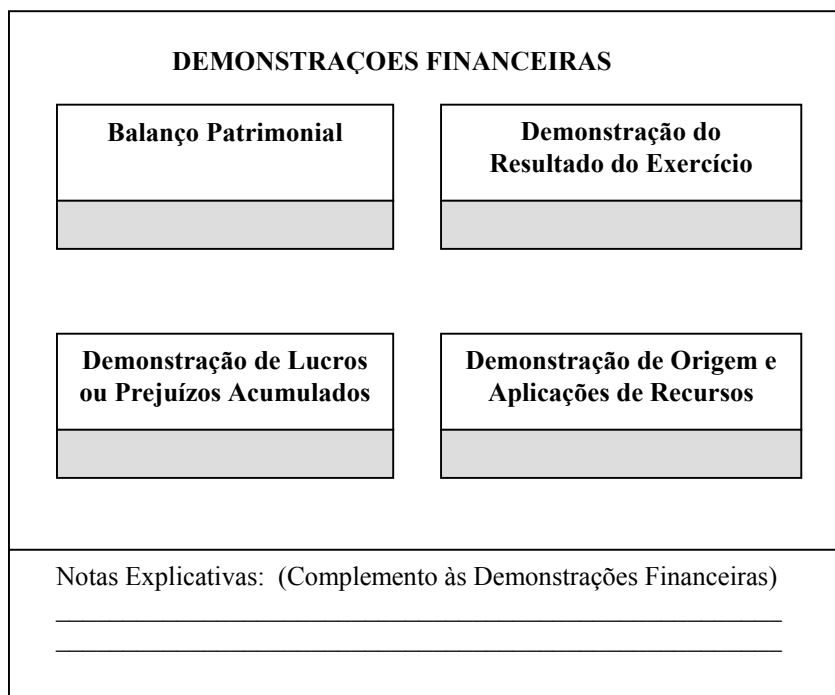


Figura 3: Demonstrações financeiras (fonte: Marion, 1998, p.52).

As duas demonstrações contábeis mais conhecidas e utilizadas são o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício, pois, as demais são exigidas apenas para as grandes corporações, comumente chamadas de S/As. Por este motivo, este trabalho pautar-se-á nestas demonstrações e no Balancete de Verificação, que não é considerado uma demonstração financeira, mas, um relatório contábil muito utilizado no dia-a-dia das empresas.

2.3.1 BALANÇO PATRIMONIAL

Este tópico tem por objetivo o estudo da estrutura e dos princípios de mensuração dos vários elementos ativos e passivos que compõem o balanço patrimonial. Por ser uma peça contábil prevista em lei, o estudo se desenvolverá com base na Lei 6.404/76 e complementos.

O balanço patrimonial é um relatório contábil que apresenta a posição patrimonial e financeira de uma empresa em um determinado momento. De acordo com Neto (2000, p.58) “a informação que esse demonstrativo fornece é totalmente estática e, muito provavelmente, sua estrutura se apresentará relativamente diferente algum tempo após seu encerramento”.

O balanço patrimonial é constituído basicamente de duas colunas e compõe-se de três partes essenciais: ativo, passivo e patrimônio líquido, ativo conjunto dos elementos positivos e o passivo conjunto dos elementos negativos, o que pode ser observado na Figura 4.

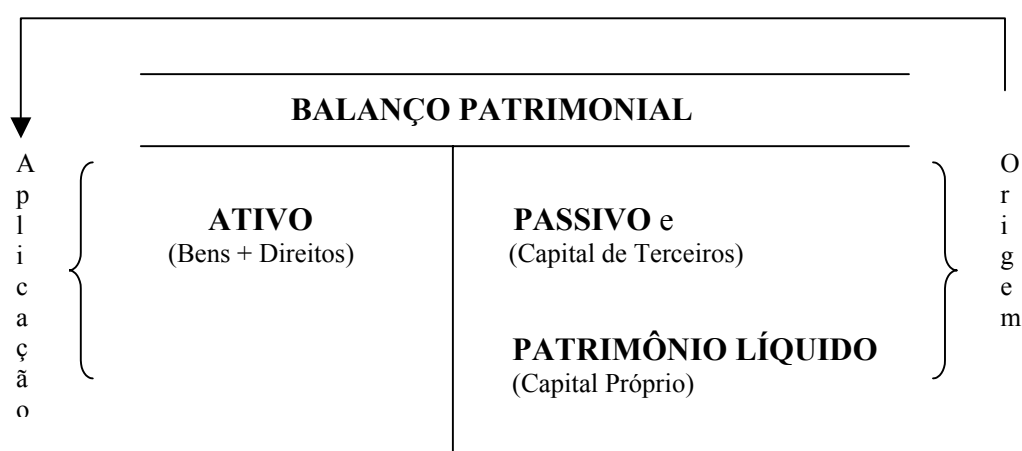


Figura 4: Representação gráfica do Balanço Patrimonial

Balanço origina-se de balança = equilíbrio nos dois lados (origem = aplicação). Assim, Marion (1998, p. 59) afirma que Balanço Patrimonial significa demonstração de forma equilibrada dos bens, direitos e obrigações (patrimônio) em um único relatório.

No *ativo* encontram-se todas as aplicações de recursos efetuadas pela empresa. São todos os bens e direitos de propriedade da empresa, mensuráveis monetariamente, que representam benefícios presentes ou futuros. Neto (2000, p. 58) afirma que esses recursos poderão estar distribuídos em *ativos circulantes*, assim denominados por apresentarem alta rotação, como: valores em caixa, valores a receber a curto prazo etc; em *ativos realizáveis a longo prazo*, e em ativos classificados como *permanentes*, como: prédios, terrenos, utensílios, equipamentos, etc.

O *passivo* evidencia toda parte obrigacional (exigibilidades e obrigações) da empresa para com terceiros, cujos valores encontram-se investidos nos ativos. Marion (1998, p.55) ensina que o passivo é uma obrigação exigível, isto é, no momento em que a dívida vencer, será exigida (reclamada) a liquidação da mesma. Por isso é mais adequado denominá-lo Passivo Exigível. Seus recursos são classificados como curto prazo e longo prazo, sendo definidos, respectivamente, por *passivo circulante* e *exigível a longo prazo*.

De acordo com a legislação, para uma melhor visualização e compreensão a Figura 5 apresenta a estrutura básica do balanço patrimonial com seus respectivos grupos:

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante Ativo Realizável a Longo Prazo Ativo Permanente Investimento Imobilizado	Passivo Circulante Passivo Exigível a Longo Prazo Resultado de Exercícios Futuros Patrimônio Líquido Capital

Figura 5: Estrutura do balanço patrimonial

A diferença entre o total do ativo e do passivo em determinado momento é denominada de *patrimônio líquido*. Evidencia recursos dos proprietários aplicados no empreendimento. Cabe ressaltar que a Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76), denomina de Passivo todo o lado direito do Balanço Patrimonial. Dessa forma, o Patrimônio Líquido estaria incluído na denominação Passivo. Mas, como bem afirma Marion (1998, p. 55) este enfoque da Lei não é bem aceito nos meios contábeis, uma vez que o termo Passivo tem uma conotação de “conjunto de dívidas, encargos e obrigações com terceiros”, não sendo suficientemente extenso para abranger o Patrimônio Líquido.

Para facilitar a interpretação e análise do Balanço Patrimonial existe uma preocupação constante em estabelecer uma adequada distribuição de contas em grupos homogêneos, que serão relatados a seguir, de acordo com as idéias de Neto (2000).

No *ativo circulante* estão as contas de grande rotação, ou seja, que têm vencimento até o final do exercício social seguinte, elencadas numa ordem decrescente do grau de liquidez. O ativo circulante divide-se nos seguintes subgrupos:

- Disponível;
- Créditos;
- Estoques;
- Despesas antecipadas.

Como visto, o ativo é dividido em grupos e subgrupos, apresenta-se abaixo, resumo dos subgrupos do ativo circulante:

Disponível	Neste subgrupo estão as contas de maior grau de liquidez do ativo. É constituído pelas disponibilidades imediatas da empresa, assim como dinheiro em caixa, saldo bancário, etc.
Créditos	Todos os valores a receber (direitos) a curto prazo de propriedade da empresa, provenientes da sua operacionalização.
Estoques	Representa o montante apurado nos diversos inventários da empresa.
Despesas antecipadas	São despesas pagas antecipadamente e ainda não incorridas.

No *ativo realizável a longo prazo* estão relacionados todos os direitos da empresa, cuja natureza das contas são idênticas às do ativo circulante, porém com vencimentos a longo prazo, ou seja, após o término do exercício seguinte ao encerramento do balanço. Além desse conceito este grupo também contempla adiantamento ou empréstimo efetuado pela empresa a suas coligadas ou controladas (mesmo que vencíveis a curto prazo).

O *ativo permanente* é o último grupo de contas do ativo, nele estão os bens e direitos que a empresa adquire com a intenção de que fique permanentemente na mesma, possui o menor grau de liquidez e o único que é subdividido, basicamente são três subgrupos: investimentos, imobilizado e diferido.

No ativo permanente investimentos a principal característica é que os vários direitos de suas contas não se destinam à manutenção da atividade da empresa. O subgrupo imobilizado, ao contrario do investimentos, compõe-se de todos os bens e direitos que se destinam ao funcionamento operacional da empresa. Já o diferido consiste nas despesas incorridas em determinado exercício mas que participarão da formação do resultado da empresa em mais de um período.

Conforme visto anteriormente, o passivo, representa as origens dos recursos, próprios e de terceiros. Seguindo a estrutura do passivo o primeiro grupo é o passivo *circulante*, onde estão relacionadas todas as obrigações a curto prazo da empresa, ou seja, aquelas cujos vencimentos ocorrerão até o final do exercício social seguinte ao do encerramento do balanço.

No passivo *exigível a longo prazo* encontram-se todas as obrigações da empresa cujo vencimento ocorrerá a longo prazo, isto é, após o término do exercício seguinte ao encerramento do balanço.

Resultado de exercícios futuros é o terceiro grupo do passivo e, nele, relacionam-se as receitas recebidas pela empresa e que devam ser reconhecidas nos resultados, pelo regime de competência, em exercícios futuros.

O patrimônio líquido, comumente conhecido como PL, é a diferença entre o ativo e o passivo. Representa os recursos próprios da empresa, pertencente a seus acionistas ou sócios. O PL, de acordo com a legislação em vigor, é constituído pelos seguintes subgrupos: capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.

2.3.2 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO - DRE

A demonstração de resultado do exercício objetiva fornecer, de maneira organizada, os resultados operacionais (lucros ou prejuízos) auferidos pela empresa em determinado exercício social. O lucro ou prejuízo é resultante do confronto entre as receitas e as despesas em um determinado período, normalmente compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano.

A legislação atual estabelece uma seqüência de apresentação dos vários elementos da DRE, quando da publicação. A mesma está contemplada no artigo 187 da Lei 6.404/76, o que pode ser visualizado na Figura 6.

RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS (-) Deduções, descontos concedidos, devoluções (-) Impostos sobre vendas = RECEITA LÍQUIDA (-) Custo dos produtos vendidos e dos serviços prestados = LUCRO BRUTO (-) Despesas de vendas (-) Despesas administrativas (-) Despesas financeiras líquidas (-) Outras despesas operacionais (+) Outras receitas operacionais = LUCRO OPERACIONAL (-) Despesas não operacionais (+) Receitas não operacionais (+/-) Saldo da conta de correção monetária = LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA (-) Provisão para imposto de renda = LUCRO LÍQUIDO ANTES DE PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES (-) Participações (-) Contribuições = LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
= LUCRO POR AÇÃO

Figura 6: Estrutura da demonstração do resultado do exercício de acordo com a Lei das S.A (6.404/76) (Fonte: Neto, 2000, p.76).

A seguir comenta-se a seqüência de apresentação dos elementos da DRE, baseado nos ensinamentos de Neto (2000).

A receita bruta e líquida de vendas e serviços refere-se ao valor nominal total das vendas de bens ou dos serviços prestados pela empresa, dentro do período em que ela opera, antes de qualquer dedução.

As deduções, descontos concedidos, devoluções e impostos sobre vendas representam os valores provenientes basicamente de:

- Descontos concedidos a clientes em razão de defeitos observados no produto vendido;
- Devoluções provenientes de cancelamentos de vendas;
- Impostos sobre vendas que representam deduções das vendas realizadas.

O *custo dos produtos vendidos e dos serviços prestados* representam todos os custos incorridos pela empresa no processo fabril ou na prestação de serviços, já nas empresas comerciais é o custo da mercadoria vendida.

Consideradas despesas operacionais, são os gastos com a promoção, distribuição e venda de produtos, e administração de seu negócio. Essas despesas são classificadas basicamente, em *despesas de vendas e despesas administrativas*.

As *despesas financeiras líquidas* originam-se normalmente da atividade não operacional da empresa, são classificadas em duas partes:

- Encargos financeiros provenientes de operações de captações e aplicações de recursos, tais como juros pagos ou recebidos, descontos, taxas, comissões e despesas provenientes de operações financeiras etc;
- Receitas e despesas de variação monetária provenientes de direitos ou obrigações com cláusulas de pós-fixação com base em indexadores da economia, dólar etc.

Outras receitas/despesas operacionais são compostas de itens que nem sempre se enquadram no conceito correto de operacional, ou seja, não são provenientes da atividade objeto social da empresa. Entre outros estão os dividendos recebidos de investimentos societários avaliados pelo método do custo corrigido, variações nos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, receita de vendas de sucatas, etc.

As *receitas/despesas não operacionais*, devido a classificação errônea de operacional, basicamente se resumem nas perdas e ganhos de capital provenientes de prejuízos ou lucros nas baixas ou vendas de ativo permanente.

O *saldo da conta de correção monetária* atualmente é nulo em razão da extinção da correção monetária na economia brasileira a partir de 1996.

A *provisão para imposto de renda* é feita através da dedução do lucro auferido no exercício do imposto de renda apurado no mesmo exercício e lançado no passivo exigível a curto prazo (circulante) no balanço.

Após as deduções de participações e contribuições do lucro remanescente depois de deduzida a provisão para o imposto de renda, obtém-se o *lucro líquido do exercício*. Entre outras, as deduções previstas referem-se às participações de debenturistas, de empregados, de administradores e partes beneficiárias; assim como às contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados.

A Lei 6.404/76 determina a identificação do montante do lucro ou prejuízo, líquido do exercício por ação do capital social. Esse valor é conhecido por *lucro por ação (LPA)*, tendo registro normalmente logo após o resultado líquido do exercício.

2.3.3 BALANCETE DE VERIFICAÇÃO

Talvez por não ser uma demonstração financeira prevista em lei, o Balancete de Verificação é pouco comentado nas bibliografias específicas. Mas, é um relatório contábil muito conhecido no cotidiano de uma empresa, pois é um demonstrativo que faz um elenco, uma relação de contas, apresentando o total de seus débitos, créditos e seus respectivos saldos, devedores ou credores.

No dia-a-dia de uma empresa, vários são os fatos administrativos ocorridos, ou seja, acontecimentos que provocam movimentação no patrimônio. Esses eventos são registrados diariamente pela contabilidade, em um livro próprio denominado diário. Para que sejam feitos tais registros utiliza-se o método das partidas dobradas, onde para cada débito existe um crédito de igual valor. Estes débitos e créditos são feitos em contas contábeis, que expressam os elementos patrimoniais e de resultados. O livro que acumula estes lançamentos, evidenciando os saldos de cada conta utilizada, chama-se razão.

O balancete de verificação é extraído do livro razão, que serve de base para a extração do balanço patrimonial e é utilizado para que se tenha noção de como vai caminhando um negócio.

2.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Acredita-se que a Contabilidade de Custos surgiu da Contabilidade Geral, justamente pela necessidade de se ter um controle maior sobre os valores a serem atribuídos aos estoques de produtos na indústria e, também, pela necessidade de tomar decisões quanto ao QUE, COMO e QUANDO produzir.

Fazendo parte da Contabilidade Gerencial, a Contabilidade de Custos dispõe de técnicas que são aplicadas não somente às empresas industriais, mas também a outras atividades, inclusive empresas públicas, entidades sem fins lucrativos e prestadoras de serviços.

Gimenez (1995, p.9) argumenta que, como qualquer outra manifestação de uma técnica, a contabilidade de custos evoluiu da mesma maneira que as atividades industriais até chegar a converter-se em um instrumento básico e idôneo para o registro e a acumulação de dados do qual se obtém a informação indispensável para a gerência dos negócios.

Avançando na história da humanidade, Gimenez (1995) sustenta ainda que em meados do século XVIII, como consequência da Revolução Industrial, variaram substancialmente as formas e os critérios econômico-sociais que sustentaram a economia. A invenção da máquina a vapor em 1769 e do tear mecânico em 1785 permitiram aumentar a produção industrial nas várias propriedades e cresceram as oficinas, antes artesanais, converterem-se em fábricas. Passado o tempo, à medida que aumentava a demanda de produtos em mercados em contínua expansão, crescia a indústria manufatureira.

As necessidades de crescimento industrial exigiam dispor de maiores capitais; evoluíram os costumes comerciais e a legislação mercantil adequou-se ao momento que se vivia e, com ela também, os até então, métodos contábeis rudimentares.

Com o advento da Revolução Industrial é que se deu o desenvolvimento da Contabilidade de Custos. Até então as empresas apenas compravam e vendiam mercadorias, ou seja, apenas dedicavam-se ao comércio. Para apurar o resultado de suas operações com mercadorias, bastava calcular o Custo das Mercadorias Vendidas – CMV, que é apurado por meio da fórmula: $CMV = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque Final}$.

De acordo com Hendriksen & Breda (1999, p.46), “a era da estagnação acabou com o segundo avanço muito importante para a contabilidade neste período; o advento da Revolução Industrial”. Foi no século XIX e no início do século XX, que ocorreu a expansão em grandes proporções da indústria, simultaneamente nos Estados Unidos e Inglaterra. Assim, pode-se observar alguns efeitos na contabilidade. Com todas estas mudanças o sistema contábil estabelecido, por Pacioli, assume uma forma mais adequada às necessidades das grandes corporações. Deve-se, também, à Revolução Industrial o surgimento de especialistas em contabilidade.

Segundo Iudícibus e Marion (2000, p.34):

Ainda que a contabilidade existisse desde o princípio da civilização, nota-se um desenvolvimento muito lento ao longo dos séculos. Somente em torno do século XV (com a presença relevante no século XIII), isto é, praticamente após 5.000 anos (partindo-se da hipótese que ela existe desde 4.000 a C.) é que a contabilidade atinge um nível de desenvolvimento notório, sendo chamada de fase lógica-racional ou até mesmo a fase pré-científica da contabilidade.

“O Custo, em sentido lato, está representado pela soma dos esforços, expressos quantitativamente, que são necessários realizar para lograr alguma coisa. A definição apropriada se encontra numa estreita dependência de um fim para o qual se deseja empregar o custo” (GIMENEZ, 1995, p.12).

“Contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos” (MAHER, 2001, p.38).

Contabilidade de custos é o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa (W.B. LAWRENCE, *Apud* FONSECA ; RAVENA; GALLORO, 1992, p.15).

Para Crepaldi (1999), Contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços.

Contabilidade de Custos é o ramo da função financeira que coleta, acumula, organiza, analisa, interpreta e informa os custos dos produtos, dos serviços, dos estoques, dos componentes operacionais e administrativos, dos planos operacionais, dos programas, das atividades especiais e dos segmentos de distribuição para determinar a rentabilidade e avaliar o patrimônio da empresa, para controlar os

próprios custos e as operações e para auxiliar o administrador no processo de planejamento e tomada de decisões”. (LEONE 2000, p.47).

Leone (2000) vai além do conceito escrito, formula e apresenta a definição de Contabilidade de Custos, de forma gráfica, para uma melhor visualização e entendimento de sua explicação, inovando, assim, a forma de conceituar. Isso pode ser confirmado na Figura 7 que se segue:

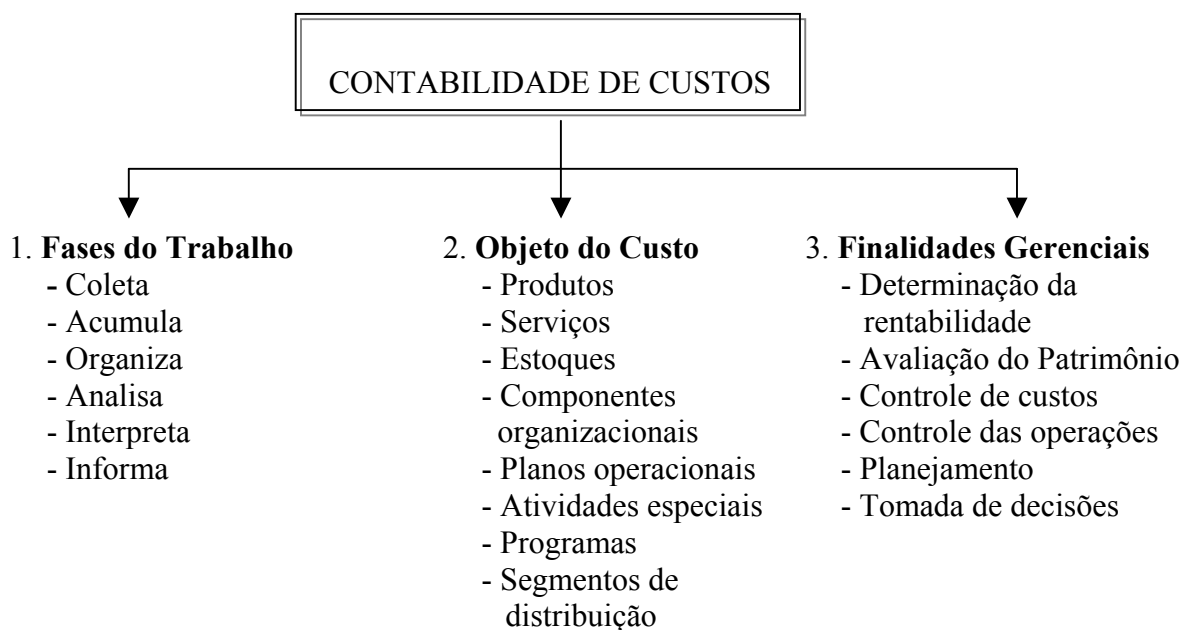


Figura 7: Definição de contabilidade de custos (Fonte: Leone, 2000, p.47).

Bornia (2002, p.53) relata a existência de três objetivos da contabilidade de custos. Afirmar que o primeiro objetivo básico da contabilidade de custos é a *avaliação de estoques*, permitindo, deste modo, a determinação do resultado da empresa pela contabilidade financeira. O segundo objetivo é o *auxílio ao controle*, onde determina-se um padrão ou uma expectativa de desempenho para os processos. E, finalmente, o terceiro que refere-se ao *auxílio à tomada de decisões*, quando as informações geradas pelo sistema de custos são utilizadas para apoiar o processo decisório da empresa.

2.4.1 CUSTO FIXO E CUSTO VARIÁVEL

Quanto ao volume de produção destacam-se quatro tipos de custos: o fixo, o variável, o semifixo e o custo semivariável.

Custo fixo é o que não varia em função do volume de produção. Por exemplo: o aluguel do prédio de uma fábrica será o mesmo, embora a quantidade produzida se altere (se assim constar no contrato de locação do imóvel), pois, na prática, pode haver contrato de locação que tenha o valor definido pelo faturamento ou produção. O custo fixo existe mesmo no caso em que não haja produção. Cabe ressaltar que, unitariamente, o custo fixo varia de forma inversamente proporcional à quantidade produzida, ou seja, quanto maior a quantidade produzida, menor o custo fixo por unidade produzida.

Custo variável é aquele que varia em função da quantidade produzida. Assim, quanto maior a quantidade produzida, maior o custo variável total.

2.4.2 PRINCÍPIOS DE CUSTEIO

Como trata Bornia (2002, p.53):

um sistema pode ser encarado por meio de dois ângulos: o ponto de vista do *princípio*, que norteia o tratamento das informações, e o ponto de vista do *método*, que viabiliza a operacionalização daquele princípio. O princípio determina *qual* informação o sistema deve gerar e está intimamente relacionado com o objetivo do sistema. O método a *como* a informação será obtida e relaciona-se com os procedimentos do sistema.

Bornia (2002) sustenta que os princípios são filosofias básicas, ou seja, um norte a ser seguido pelos sistemas de custos, de acordo com o objetivo e/ou período de tempo no qual se realiza a análise. O porte da empresa também pode ser um fator determinante. Para o estudo dos princípios, este trabalho pauta-se nas idéias de Bornia (2002), onde o mesmo destaca que o custeio por absorção apresenta a seguinte divisão: custeio por absorção integral e custeio por absorção ideal. E por último o custeio variável.

a) Custeio por absorção integral

Para Leone (2000, p.242), o custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. Isso pode ser melhor percebido pela exemplificação na figura 8.

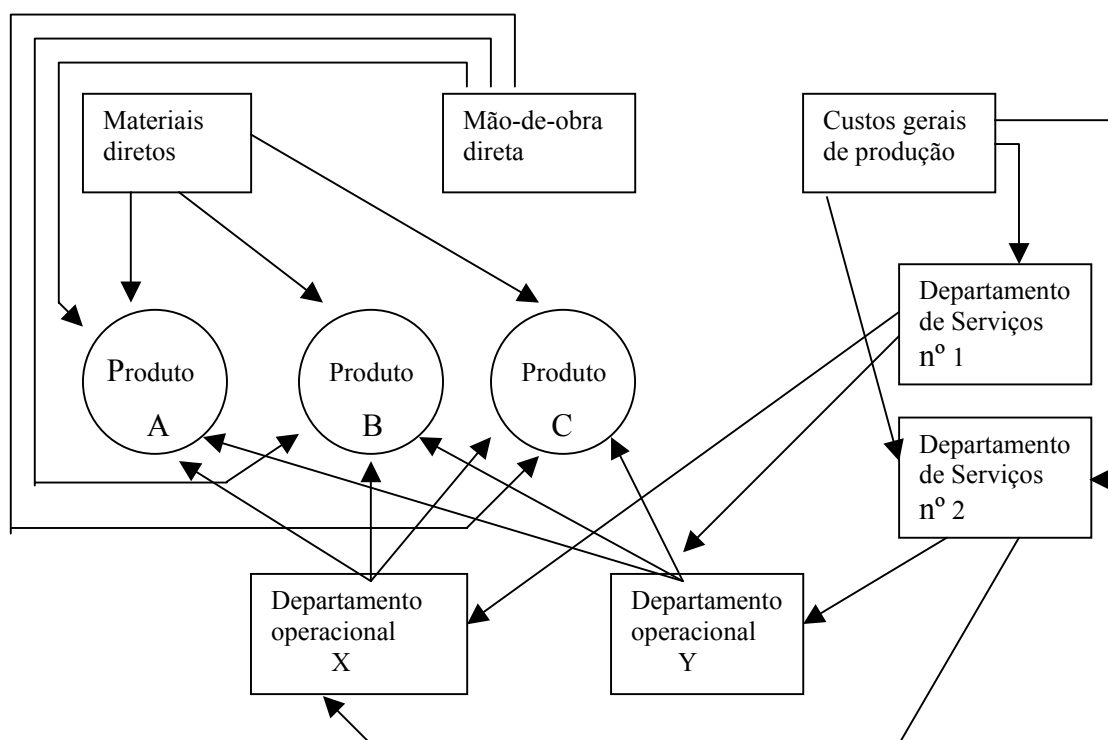


Figura 8: Estrutura básica do critério do custeio por absorção (Fonte: Adaptado de Leone, 2000).

Maher (2001, p.360) argumenta que o custeio por absorção é um sistema de contabilização de custos no qual, tanto os custos fixos, como os custos variáveis de produção são considerados custos do produto.

Nascimento (2001, p.58) explica que o custeio por absorção consiste em imputar ao produto final ou à produção todos os seus custos variáveis diretos, mais os custos indiretos e fixos. É o método oficial adotado no Brasil e segue a Lei Federal nº 6.404/76, aplicada às Sociedades Anônimas e demais pessoas jurídicas de direito privado.

Bornia (2002) destaca que o custeio por absorção divide-se em dois: custeio por absorção integral e custeio por absorção ideal.

No custeio por absorção integral, ou total, a totalidade dos custos (fixos e variáveis) são alocados aos produtos. Este sistema se relaciona com a avaliação de estoques, ou seja, com o uso da contabilidade de custos como apêndice da contabilidade financeira, para gerar informações para usuários externos à empresa.

b) Custeio por absorção ideal

No custeio por absorção ideal, todos os custos também são computados como custos dos produtos. Contudo, os custos relacionados com insumos usados de forma não-eficiente (desperdícios), não são alocados aos produtos, ou seja, a separação entre custos e desperdícios é própria do custeio por absorção ideal. Bornia (2002) ressalta que esta separação é relevante para a implementação no processo de redução contínua dos desperdícios, possibilitando a priorização das ações de combate ao trabalho que não agrega valor e sendo apropriado ao apoio à melhoria contínua da empresa.

c) Custeio variável (direto)

Custeio variável ou custeio direto é um sistema de contabilização de custos em que apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos (MAHER, 2001, p.360).

O Custeio Variável ou Direto consiste em imputar ao produto final ou à produção apenas os custos variáveis e diretos (matéria-prima, embalagem, mão-de-obra direta, energia etc.), levando os custos fixos e indiretos como depreciação, seguros, gastos gerais de fabricação e outros, como despesas de administração, direto à conta de apuração do resultado do exercício (NASCIMENTO, 2001, p.57).

Para o princípio do Custeio variável, as idéias de Horngren, Foster e Datar (2000, p.211-212) são que: Custeio Variável é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram. Entendem-se como custos inventariáveis, os custos associados à aquisição e conversão de materiais e de todos os demais insumos em produtos destinados a venda. O que difere o custeio por absorção do custeio variável é apenas um aspecto conceitual visto que se os custos de fabricação fixos, diretos e indiretos, são levados em consideração na avaliação dos estoques. Ressaltam ainda, que o ponto central da diferença entre custeio variável e custeio por absorção, para efeito de relatório financeiro, é a contabilização dos custos de fabricação fixos.

Bornia (2002, p.55) afirma que no custeio variável ou direto apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período.

Observa-se que quanto aos conceitos de custeio variável, os autores são coerentes e os conceitos bem parecidos. Porém, um fato chama atenção: quase todos autores denominam o custeio variável, também, de custeio direto, (custeio variável ou direto). Já, Horngren, Foster e Datar (2000, p.212) discordam da expressão “direto”:

Algumas empresas empregam a expressão **custeio direto** para descrever o método de custeio do estoque que nós chamamos de *custeio variável*. Custeio direto é uma designação infeliz, por dois motivos: (1) o custeio variável não considera todos os custos diretos, mas apenas os custos diretos de fabricação variáveis. Quaisquer custos de fabricação fixos diretos e quaisquer custos diretos que não sejam de fabricação (como os de marketing) não são considerados para a avaliação dos estoques; (2) o custeio variável considera como custos dos produtos não apenas os custos de fabricação diretos, mas também alguns custos indiretos (custos indiretos de fabricação variáveis).

2.4.3 MÉTODOS DE CUSTOS

Se os princípios dão norte ao tratamento das informações, os métodos de custos viabilizam o processo, pois é a parte operacional, ou seja, como os dados são processados para obtenção das informações.

Este estudo discutirá os métodos: Custo-meta, ABC, Kaizen e a aplicação dos mesmos no setor de serviços, mais precisamente, no setor de Ensino Superior privado.

a) Custeio Baseado em Atividades (Activity Based Costing)

Inicialmente, pode-se afirmar que o Custeio Baseado em Atividades – ABC é o mais comentado nas bibliografias consultadas para execução deste trabalho.

Como ressalta Bornia (2002, p.119), “o ABC talvez seja, hoje, o mais famoso método de custos no mundo. No entanto, talvez também seja o que, é apresentado da forma mais confusa e diversificada na literatura”.

Maher (2001, p.294) comunga de parte desta afirmação, quando menciona a existência de pesquisas que indicam centenas – milhares, talvez – de organizações que já implantaram o custeio baseado em atividades, não somente no setor industrial, mas também nos setores comercial e de serviços.

Nascido nos Estados Unidos, em meados da década de 80, o ABC foi aplicado nas empresas americanas, inicialmente apenas como uma forma de mudança no sistema de custeio contábil tradicional, um processo simples e de fácil implantação (GANTZEL & ALLORA, 1996).

Reforçando esta afirmação, Kaplan & Cooper (1998) admitem que tenha sido, meados da década de 80, o aparecimento do ABC, com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo da necessidade de recursos de produtos, serviços, clientes e canais específicos. Devido ao aumento da concorrência e tendo o uso eficiente da mão-de-obra direta e das máquinas deixado de ser o maior diferencial competitivo.

O Custeio Baseado em Atividades, ABC, teve sua origem em trabalhos desenvolvidos pela General Eletric, no início da década de 60, nos Estados Unidos da América. Posteriormente, na década de 70, o ABC foi aperfeiçoado pelo professor Robin Cooper e somente a partir dos anos 80 é que veio a ter maior desenvolvimento, por intermédio das empresas de consultoria (CATELLI & GUERREIRO, 1995, p.18-19, *Apud* ELLER, 2000, p.80).

Segundo Martins (1996, p.93), o custeio baseado em atividades é um método de custeio que busca reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Kaplan & Cooper (1998, p.93-94) evidenciam que os sistemas de custeio tradicionais respondem à seguinte pergunta: “Como a organização pode alocar custos para geração de relatórios financeiros e controle de custos departamentais?” O sistema ABC aborda um conjunto inteiramente diverso de perguntas:

1. Quais as atividades organizacionais que estão sendo executadas?
2. Quanto custa executar essas atividades e processos de negócios?
3. Por que a organização precisa executar atividades e processos de negócios?
4. Quanto de cada atividade é necessário para os produtos e clientes da organização?

Adequadamente construído, o ABC oferece as respostas a essas perguntas, visto que é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização, baseado nas atividades organizacionais. Referir-se a ele como um mapa econômico baseado na atividade, e não como um sistema de custeio, talvez esclareça seu propósito (KAPLAN & COOPER, 1998).

O ABC permite balancear adequadamente a demanda e o fornecimento de recursos disponíveis por parte da empresa e mostra, detalhadamente, os recursos consumidos pelas atividades através de um mapa.

As atividades são desempenhadas em resposta à necessidade de desenhar, produzir, comercializar e distribuir os produtos de acordo com a real demanda dos clientes e são elas que devem fazer parte dos objetivos de observação, coleta, registro e análise de um sistema de custeio (NAKAGAWA, 2000, p.38).

O ABC identifica as atividades, desenvolvidas na empresa, geradoras de custos e se estas atividades são consumidas/alocadas na elaboração de produtos. Esta alocação se dá com o uso de direcionadores de custos (*cost drivers*), ou seja, elementos que medem a demanda dos recursos e as atividades por meio de um objeto de custo (ELLER, 2000).

A instalação de um sistema de custeio requer atenção e exige trabalho em equipe entre a administração, a contabilidade, o marketing, a produção, as compras e muitas outras áreas. Ou seja, neste sistema para que sejam fornecidas melhores informações, será necessária uma intensificação do trabalho administrativo em relação aos sistemas de custos tradicionais.

Atividade	Direcionadores de custos da atividade
Usar máquinas	Horas-máquinas
Preparar máquinas	Horas de preparação
Programar tarefas de produção	Rodadas de produção
Receber materiais	Recebimento de materiais
Sustentar produtos existentes	Número de produtos
Lançar novos produtos	Número de novos produtos lançados
Fazer manutenção de máquinas	Horas de manutenção
Modificar características do produto	Notificações de mudanças de engenharia

Figura 9: Geradores de custos das atividades (Fonte: Kaplan & Cooper, 1998, p.110).

A ligação entre atividades e objetos de custo como produtos e clientes é feita por meio de direcionadores de custo da atividade. Um direcionador de custo da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade, conforme exemplifica a figura 9.

Assim, conclui-se que por meio do custeio, baseado em atividades, obtém-se mais informações a respeito dos custos dos produtos exigindo, contudo, maior volume de trabalho de registro de dados. Os administradores têm que decidir se os benefícios relacionados com as melhores decisões, que o custeio baseado em atividades traz, justificam seus custos adicionais, em comparação com os métodos de rateio global ou departamental.

No Brasil, as pesquisas sobre o ABC se desenvolveram a partir de 1989, pelo professor do Departamento de Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP – Masayuki Nakagawa, afirma Eller (2000). Tem-se notícia de que as primeiras publicações em língua portuguesa sobre o ABC são: o livro *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação*, de Masayuki Nakagawa, de 1991; e o artigo “Considerações sobre o custeio por atividades”, de Antonio Cezar Bornia, publicado no Segundo Congresso Internacional de Custos, realizado em 1991 em Assunção, Paraguai (BORNIA, 2002, p.121).

“Embora o ABC tenha suas origens nas fábricas, atualmente muitas empresas de serviços também estão obtendo grandes benefícios com o uso dessa abordagem” (KAPLAN & COOPER, 1998, p.248).

Analisando de forma macro, percebe-se que na prática, a construção do ABC é praticamente idêntica para ambos os tipos de empresas. Mas, talvez não seja novidade, pois mesmo em indústrias o ABC enfoca o componente de “serviço” da fábrica e da empresa como um todo.

(...) Pela sistemática atual de gerenciamento, toda vez que a empresa se encontra em dificuldades financeiras e/ou quando um departamento está gastando acima de seu orçamento, ela ou ele trata de cortar o fornecimento dos recursos. Como? Cortando funcionários, reduzindo a verba de propaganda, reduzindo as viagens dos vendedores etc., sem se preocupar primeiro em analisar as atividades demandadas e se são desnecessárias eventualmente. Em consequência, as atividades anteriormente realizadas por determinados funcionários vão acabar sendo realizadas pelos funcionários que ficaram na organização. E tal fato acarretará sobrecarga de trabalho para os empregados remanescentes (CHING, 2001, p. 40-41).

No ABC,

as atividades são o foco do processo de custeio. Os custos são investigados, relacionando as atividades aos produtos, com base na demanda por tais atividades pelo produto durante o processo de produção. Portanto, as bases de alocação usadas no custeio baseado na atividade são medições das atividades executadas, que podem incluir horas do tempo de ajuste de máquina ou número de vezes em que isso foi feito (COOPER, 1998, *Apud* GANTZEL & ALLORA, 1996, p.73).

Conforme Shank & Govindarajan (1997, p.228), “ao considerar o custeio baseado em atividades de uma perspectiva da gestão estratégica de custos, o ABC é visto como uma ferramenta financeira muito útil da gestão estratégica”.

Fabro (2001) afirma que o ABC permite mensurar com mais propriedade a quantidade de recursos consumidos por cada bem ou serviço durante o processo.

“O sistema ABC é um novo método de analisar custos, que busca ratear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos” (NAKAGAWA, 1994, FABRO, 2001, p.86).

O custeio baseado em atividades aplica-se a qualquer empresa, de qualquer porte ou natureza. Entretanto, devido à sua maior complexidade em relação aos demais sistemas tradicionais, o ABC pode não ser conveniente a todas as empresas, sendo recomendável àquelas cujos custos indiretos são parcelas significativas e às empresas que trabalham com clientela diversificada em termos de volume de encomendas, especificações, serviços.

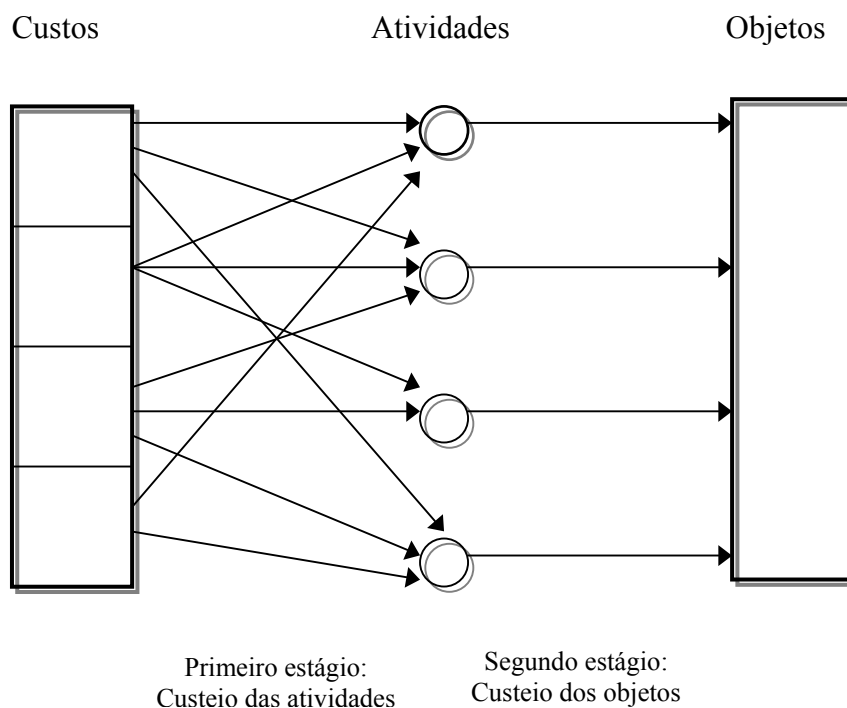


Figura 10: Atribuição de custos no ABC (Fonte: Pamplona, 1997 *Apud* Silva, 2000).

Ching (2001, p.41) conceitua o ABC como um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificação de como estas atividades relacionam-se para a geração de receitas e consumo dos recursos.

Para Maher (2001, p.280), o custeio baseado em atividades é um método de custeio em que os custos são inicialmente atribuídos às atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos. Vale ressaltar, ainda, que atividade é uma tarefa discreta que uma organização realiza para fabricar ou entregar um produto.

O conceito acima é simples e pode ser facilmente compreendido sob o ponto de vista do objeto de custo: os objetos são elaborados pelas atividades que, por sua vez, consomem recursos, gerando custos. Assim o custo do objeto é a parcela do custo das atividades que participam de sua produção (PAMPLONA, 1997, *Apud* SILVA, 2000, p.44). A figura 10 mostra o esquema de atribuição de custos ao ABC.

O ABC demonstra a relação entre recursos alocados, atividades e objetos de custos, como na Figura 11.

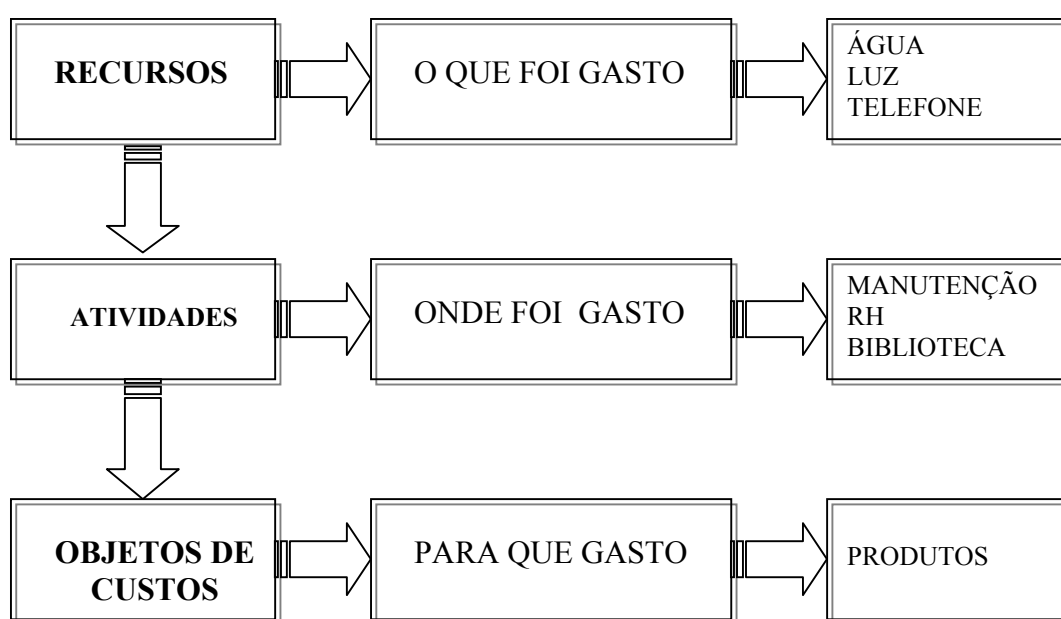


Figura 11: Relação entre recursos, atividades e objetos de custo.

Se os administradores quiserem que seus produtos sejam competitivos, seria bom que eles conhecessem as atividades realizadas para fabricar os produtos ou prestar os serviços e os custos dessas atividades, (MAHER, 2001, p.280).

Por exemplo, o Departamento de Admissão de uma universidade listou suas atividades:

1. recebimento de pedidos de admissão;

2. registro e arquivamento;
3. revisão, conferência e pedido de complementação de dados;
4. escolha dos estudantes a serem admitidos; e
5. notificação aos estudantes.

A administração estudou essas atividades e descobriu que, para certas categorias de estudantes, algumas atividades poderiam ser realizadas mais eficientemente e que outras poderiam ser eliminadas. Focalizando a atenção nas atividades a universidade pôde reduzir custos.

De uma forma bastante simples, pode-se sustentar que o custeio baseado em atividades fornece informações mais precisas, porque ele procura identificar quais atividades causam quais custos, e a partir destes dados, calcula-se os custos dessas atividades; com isso, o ABC identifica mais claramente e, mede com maior precisão os custos de realização das atividades necessárias à fabricação de um produto, em comparação com os sistemas de custeio tradicionais. Uma vez identificadas as atividades que causam os custos, pode-se eliminar ou modificar atividades mais onerosas.

Conforme as idéias de Kaplan & Cooper (1998), o ABC é desenvolvido com base em uma série de quatro etapas básicas sequenciais, apresentadas abaixo:

1ª Etapa - Desenvolver o dicionário de atividades

Ao desenvolver o ABC a organização identifica inicialmente as atividades que estão sendo executadas por seus recursos indiretos e de apoio, criando, assim, um dicionário de atividades que relaciona e define cada grande atividade executada na instalação da produção. O número de atividades é uma função do propósito do modelo e da dimensão e complexidade da unidade organizacional que está sendo estudada.

2ª Etapa - Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades

O mapa desenhado pelo ABC pode incluir de despesas relativas a recursos às atividades, usando direcionadores de custo de recursos. Os direcionadores de custo de recursos associam os gastos e as despesas, conforme informações geradas pelo sistema financeiro ou contábil da organização, às atividades executadas.

As atividades também podem ser agregadas para que os gerentes possam identificar o custo total de execução de um processo de negócios. Cada atividade pode ser codificada, permitindo que os custos sejam acumulados e informados por processos de negócios. A compreensão dos custos em nível de processo agregado do negócio facilita o *benchmarking* interno e externo, possibilitando aos gerentes comparar o custo de execução do mesmo processo de negócios em unidades organizacionais diferentes, identificando práticas especialmente eficientes ou processos particularmente ineficazes.

No final desta etapa, segunda fase de desenvolvimento do ABC, a organização conhece as despesas caracterizadas pelas atividades executadas e já dispõem de novas informações que podem ser usadas para estruturar uma série de medidas que visam a melhoria de atividades e processos.

3ª Etapa - Identificar produtos e clientes da organização

É uma etapa simples, porém importante. Para saber se sua organização está sendo adequadamente remunerada para executar essas atividades, é preciso que os custos da atividade sejam associados aos produtos, serviços e clientes, que são os beneficiários finais das atividades da organização.

4ª - Selecionar direcionadores de custo da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização

Para Gantzel & Allora (1996, p.73-74), os principais objetivos da implantação de um sistema de gerenciamento de custos com base nas atividades (ABC), estão relacionados com a facilidade e precisão que a administração terá para:

- Apurar e controlar seus custos reais de produção e, principalmente, os custos indiretos de fabricação (*overhead*);
- Identificar e mensurar os custos da não-qualidade (falhas internas e externas, prevenção, avaliação, etc.);
- Levantar informações sobre as oportunidades para eliminar desperdícios e aperfeiçoar atividades;
- Eliminar / reduzir atividades que não agregam ao produto um valor percebido pelo cliente;
- Identificar os produtos e clientes mais lucrativos;

- Identificar os custos dos produtos em suas fases (Pré-Produção, Produção e Pós-Produção, por exemplo);
- Subsidiar o redimensionamento das linhas de produção de seus produtos;
- Subsidiar o redimensionamento da plataforma de vendas (distribuidores e revendedores);
- Melhorar substancialmente a base de informações para tomada de decisões;
- Estabelecer um conjunto de indicadores de performance, capaz de medir a eficiência e a eficácia empresarial sob os aspectos produtivo, comercial, financeiro e societário.

Para implantação do ABC, ou qualquer outro método, as pessoas responsáveis deverão ser conhecedoras dos procedimentos do método, assim terão melhor compreensão e visualização do fluxo das atividades que ocorrem na organização.

Leone (1997 *Apud* Fabro, 2001, p.86) destaca que a aplicação do ABC poderá trazer inúmeros benefícios no tocante a informações gerenciais, dentre eles:

- Quando a fábrica produz grandes volumes de produtos diferentes que atendem às múltiplas necessidades de grande quantidade de consumidores diversificados; e
- Quando as empresas dispõem de sistemas de informações automatizados que, além do controle dos processos produtivos, também controlam o consumo dos diversos insumos.

O primeiro passo para aplicação de um sistema de custeio baseado em atividades é a identificação das atividades significativas (expressivas), desenvolvidas na empresa. Por significativas, entende-se as atividades que representam valores expressivos em termos de custos. Conforme já exposto por Bornia (1995), identificar custos com as atividades da empresa é uma maneira eficiente de se medir desempenho.

Reconhecida sua contribuição para a tomada de decisões, as empresas passam a ter consciência dos requisitos mínimos para sua implementação:

- a) ter uma boa base de dados contábeis;
- b) atuar maciçamente com recursos de informática, uma vez que o método requer elevado nível de cálculos; e

- c) obter um “comprometimento” total das pessoas, notadamente da direção; também é necessário um amplo planejamento que considere as mudanças de médio e longo prazo ocasionadas.

Inúmeras empresas de serviços, hoje em dia, adotam o ABC. Na verdade, destacam Kaplan & Cooper (1998, p.249), “o ABC, desde sua origem, voltou-se para o serviço, e não para a produção”. Constata-se que as empresas do setor de serviços apresentam os mesmos problemas gerenciais, em virtude disto, é que se deu o interesse pelo ABC, pelas mesmas. O ABC vai ajudar a detalhar os custos alocados aos recursos.

b) Custo-meta

O custo-meta no início da década de 70 disseminou-se rapidamente no Japão, no segmento de montadoras de automóveis. Sakurai, em uma pesquisa de sua autoria (1988) listou 270 empresas na Bolsa de Tóquio, 52,4% responderam a ela. Deste total, 84% afirmaram que tinham adotado o custo-meta.

Mas, foi na década de 60, que indústrias de transformação, como empresas de aço e grandes empresas petroquímicas, cresceram rapidamente, por causa do desenvolvimento da automação industrial. E, nesta época, o custo-padrão foi o principal instrumento de controle de custos até os primeiros anos.

Nota-se neste período que o padrão de vida japonês elevou-se consideravelmente no fim da década de 60 e na década de 70, e as preferências do consumidor diversificaram-se. Foi quando houve o que o mercado chamou de “era da saturação”, devido a uma infinidade de lançamentos de novos produtos.

“A drástica penetração de robôs industriais e máquinas-ferramentas NC, deram às empresas a capacidade de fabricar eficientemente grande variedade de produtos em pequenas quantidades” (HASEGAWA, 1984, *Apud* SAKURAI, 1997, p.50). Este período é agora reconhecido como o do início da automação da produção em larga escala.

Obviamente que os ciclos de vida dos produtos tornaram-se mais curtos à medida que os consumidores procuravam, constantemente, novos e “melhores” produtos. A redução dos ciclos de vida aumentou, naturalmente, a importância do gerenciamento de custos nos estágios de planejamento e de desenho.

O custo-meta é um instrumento de gerenciamento estratégico de custos desenvolvido originalmente no Japão. Embora se tenha concentrado, primeiramente, em indústrias montadoras, está se espalhando pelas indústrias de transformação e pelas empresas produtoras de *softwares*.

“Custo-meta é um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência”. (SAKURAI, 1997, p.49). É possível, evidenciar isto, na figura 12.

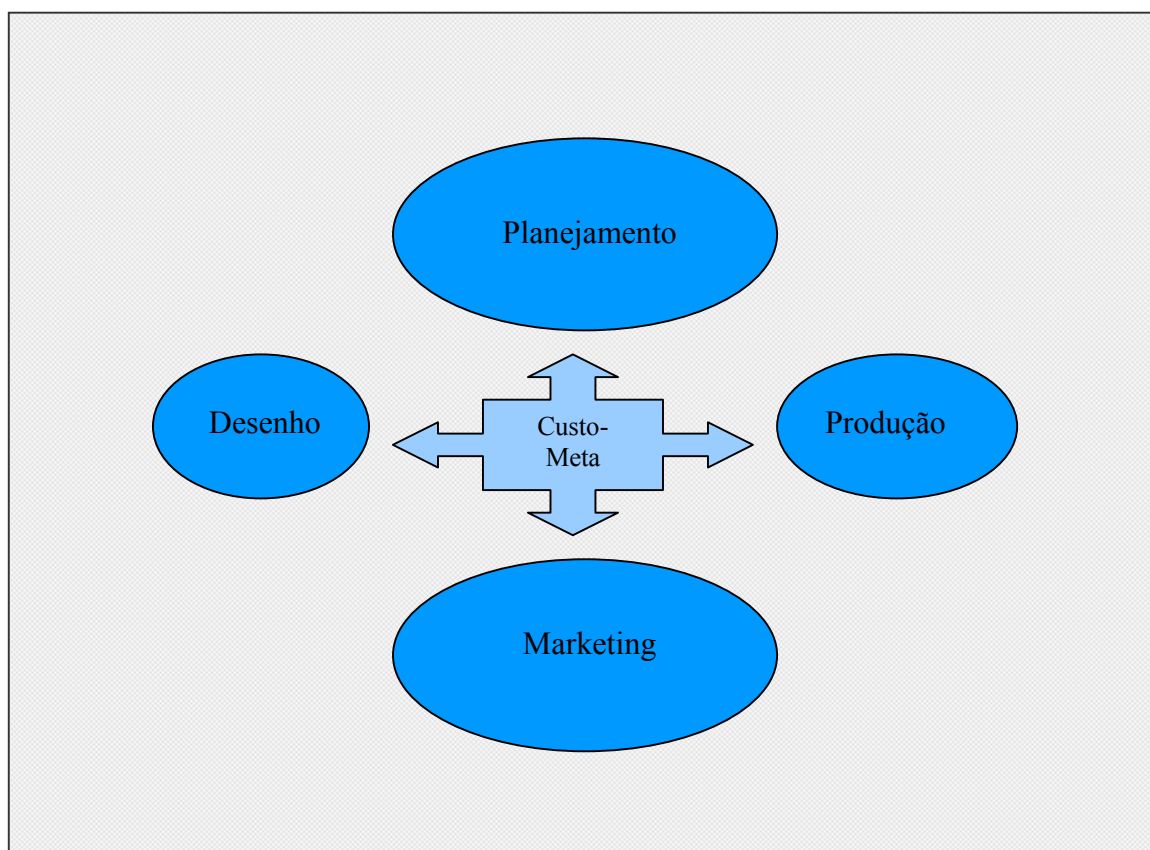


Figura 12: Ciclo do custo-meta no processo produtivo.

Para Perez Jr., Oliveira & Costa (1999, p.266-267), Custo-meta (*target cost*) é o custo obtido pela subtração de um preço estimado (ou preço de mercado) da margem de lucratividade desejada, com o objetivo de atingir um custo de produção (incluindo custos de engenharia e/ou de marketing) igualmente desejado.

Sendo o custo-meta um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho dos produtos, este atinge a meta

proposta, concentrando os esforços integrados de todos os departamentos de uma empresa, tais como: marketing, engenharia, produção e contabilidade. Esse processo de redução de custos é aplicado nos estágios iniciais da produção. O resultado é o incentivo à inovação.

Diferentemente do custo padrão, que é utilizado somente no estágio da produção, o custo-meta, como já abordado, é aplicado desde o planejamento, passando pelo desenho do produto e as demais etapas até o produto final, ou seja, faz-se presente durante todas as fases de produção. A figura 13 apresenta áreas de aplicação do custo-meta.

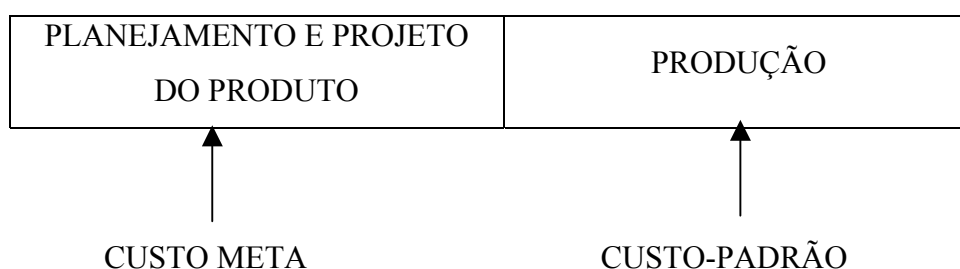


Figura 13: Áreas de aplicação do custo-meta. (Fonte: Adaptado de Nakagawa, 2000, p.83).

O objetivo principal do custo meta é reduzir os custos totais, mantendo alta qualidade.

Entretanto muitas empresas japonesas usam o custo-meta para o planejamento estratégico dos lucros (SAKURAI, 1997). Tem-se assim, os dois objetivos do custo-meta que são:

1. *Reduzir o custo* - reduzir os custos totais (incluindo custos de produção, de marketing e de usuário), mantendo, ao mesmo tempo, alta qualidade;
2. *Planejar estrategicamente os lucros* - formular planos estratégicos de lucros e integrar informação de marketing com fatores de engenharia e de produção.

Como instrumento, o custo-meta é afetado por causa do entendimento diferenciado que as empresas têm com relação à utilização do mesmo.

Algumas das características mais relevantes do custo-meta são:

1. Ser um instrumento para o gerenciamento de custos, assim como o custo-padrão também o é, contudo, com aplicação diferenciada. Este gerenciamento de custos,

conceitualmente, pode ser dividido em: (1) Redução de custos (ou planejamento de custos), e (2) Controle de custos. O custo-meta às vezes é chamado em japonês de “planejamento de custos”, por ser de fato um instrumento de planejamento de custo;

2. O custo-meta é uma técnica voltada para o mercado. Nada impediria que o custo-meta fosse implantado, exclusivamente, como uma técnica voltada para a tecnologia, contudo, os usuários não conseguiriam usufruir de seus benefícios máximos, haja vista a essencialidade de uma estrita ligação do método com a política estratégica;

3. O custo-meta constitui uma parte do planejamento estratégico do lucro, levando-se em conta a concorrência e as necessidades do cliente. Na realidade, ele é utilizado com frequência como instrumento, debaixo para cima, para atingir o lucro programado pela cúpula da empresa expressa pela estratégia empresarial;

4. O custo-meta é, também, uma técnica orientada para engenharia, a fim de direcionar e focalizar o processo decisório para as especificações do desenho e da engenharia de produção. As avaliações da contabilidade geral não são objeto de grande importância no custo-meta, por refletir mais as características de engenharia;

5. O custo-meta depende de colaboração entre departamentos, e reforça essa colaboração. Nele o departamento de contabilidade atua como coordenador e fornecedor de informações, enquanto os departamentos de marketing, de planejamento/desenho e de produção determinam o sucesso ou o fracasso da empresa; e

6. O custo-meta é melhor na produção de grande variedade/baixo volume. Ele não é totalmente adequado à produção de massa. Suas versões atuais são melhores em indústrias montadoras do que em indústrias de transformação.

Horn gren, Foster & Datar (2000) apresentam uma forma de se colocar preço nos produtos, conduzindo assim, ao custo-meta.

Um método importante de preço baseado no mercado é o preço-meta. O preço-meta é a estimativa de preço do produto que o consumidor potencial está disposto a pagar. Essa estimativa baseia-se na percepção do valor do produto aceito pelo cliente e das respostas dos concorrentes. O lucro operacional-meta por unidade é o lucro operacional que a companhia deseja obter na venda de cada unidade de produto. O preço-meta conduz ao custo-meta. Conforme ilustra a figura 14. O custo-meta unitário é a estimativa do custo unitário de longo

prazo de um produto que, quando vendido pelo preço-meta permite que a empresa alcance o lucro operacional-meta unitário. O custo-meta unitário é obtido da dedução do lucro operacional-meta unitário. O custo-meta unitário é obtido da dedução do lucro operacional-meta unitário do preço-meta.

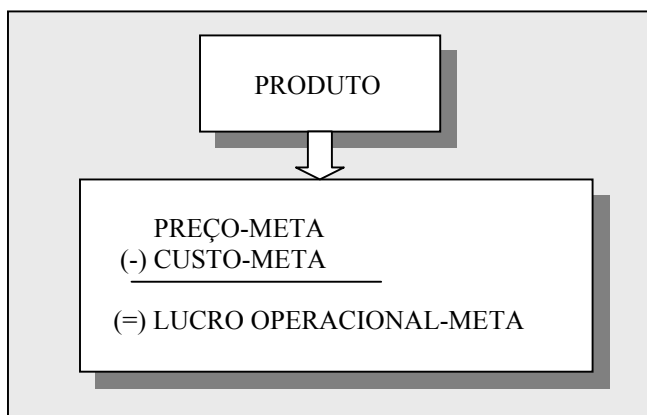


Figura 14: Esquema do lucro operacional-meta

c) Custo Kaizen (*Kaizen Costing*)

Kaizen é o termo japonês para melhoria contínua: “melhoria gradual; interminável; fazer melhor “pequenas coisas”; definir – e alcançar – padrões cada vez mais elevados” (KAPLAN & COOPER, 1998, p.73).

Maher (2000, p.617) reforça: “(...) A palavra kaizen é japonesa, e significa aperfeiçoamento contínuo em passos relativamente pequenos, para reduzir os custos de produção”.

Monden (1999) relata a existência de dois tipos de custo kaizen:

- a) Atividades de custo kaizen específicas por departamento ou por fábrica, programadas para cada período de negócios; e
- b) Atividades de custo kaizen específicas por modelo de veículo, executadas como projetos especiais com uma ênfase na AV (Análise de Valor).

Segundo Monden (1999, p.221), custo kaizen significa manter os níveis correntes de custo para os veículos atualmente manufaturados e trabalhar, sistematicamente, para reduzir os custos aos valores desejados.

“O custo kaizen reduz o custo de fabricação de produtos existentes, descobrindo novas formas de aumentar a eficiência do processo de produção usado na fabricação desses produtos” (KAPLAN & COOPER, 1998, p.71).

No entendimento de Maher (2000, p.617), custo kaizen é um sistema de custeio que enfatiza o aperfeiçoamento contínuo de pequenas atividades, procurando, continuamente, reduzir os custos de produção.

O custo kaizen associa-se à redução de custos de fabricação de produtos existentes, mediante a implantação do conceito de aperfeiçoamento contínuo de todas as atividades de produção.

“O custeio kaizen é a melhoria contínua aplicada à redução de custos nos estágios de produção da vida de um produto” (KAPLAN & COOPER, 1998, p.71).

“O objetivo do *kaizen costing* é fazer com que o custo de fabricação de um produto sempre seja inferior ao custo anteriormente atingido”. (MAHER, 2000, p.617).

Diante dos conceitos apresentados sobre custos kaizen e padrão, a figura 15 evidencia um comparativo entre estes:

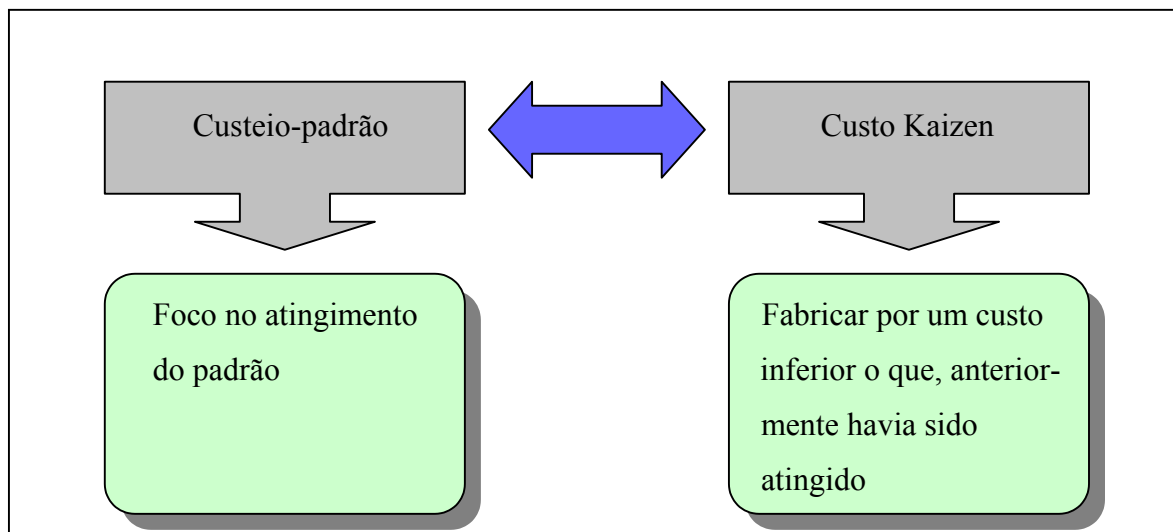


Figura 15: Diferença entre custo kaizen e custo-padrão

De acordo com Monden (1999, p. 221), “o principal objetivo do custo kaizen é a constante busca de reduções de custo em todas as etapas da manufatura para ajudar a eliminar qualquer diferença entre os lucros-alvo (lucros orçados) e os lucros estimados”.

Esta última abordagem difere em termos de conceito e de procedimento, em relação à administração de custo da forma praticada em um sistema de custeio-padrão. Portanto, percebe-se algumas diferenças conceituais e de procedimento, o que pode ser observado na figura 16:

DIFERENÇAS CONCEITUAIS	
Um Sistema de Custeio-Padrão:	Um Sistema de Custo Kaizen:
<ul style="list-style-type: none"> • Exerce controle para tornar custos reais iguais a custos-padrão (o objetivo é a manutenção dos custos) • Supõe que as condições atuais de manufatura serão mantidas e não-modificadas. 	<ul style="list-style-type: none"> • É um sistema de redução de custos que visa reduzir custos reais para um patamar inferior aos dos custos-padrão. • Exerce controle para atingir reduções de custo-alvo. • Modifica continuamente as condições de manufatura para reduzir custos.
DIFERENÇAS DE PROCEDIMENTO	
<ul style="list-style-type: none"> • Estabelece custos-padrão uma ou duas vezes ao ano. • Conduz análises de diferenças entre custos-padrão e custos reais. • Executa investigações e medidas corretivas quando os custos-padrão não são atingidos 	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelece novos alvos de redução de custos todo mês; tais alvos são projetados para eliminar diferenças entre lucros-alvo (lucros-orçados) e lucros estimados. • Conduz atividades kaizen (melhorias contínuas) durante todo o ano comercial para atingir reduções de custo-alvo. • Conduz análises de diferenças entre custo-alvo e custos reais. • Faz investigações e toma medidas corretivas quando as reduções de custo-alvo não são atingidas.

Figura 16: Diferenças entre conceitos e procedimentos dos custos-padrão e custo kaizen.
(Fonte: Adaptado de Monden, 1999, p.221-222).

De acordo com Kaplan & Cooper (1998, p.74-75), os sistemas de custeio kaizen possuem várias características importantes em comum:

- O foco é informar e motivar a redução de custos do processo, e não calcular os custos de produtos com maior precisão;
- A redução de custos é uma responsabilidade da equipe, e não individual;
- Custos reais de produção são calculados com frequência, até mesmo de cada lote compartilhado e analisado pelos funcionários da produção. Em muitas situações, a própria equipe, e não a equipe de contabilidade, reúne-se e prepara as informações sobre custos;

- As informações sobre custos usadas pelas equipes são adequadas a seu ambiente de produção, para que os esforços de aprendizado e melhoria se concentrem nas áreas de maiores oportunidades de redução de custos;
- Os “custos padrão” são continuamente ajustados, a fim de refletir reduções anteriores dos custos reais e melhorias almejadas dos custos futuros. Isso garante que as inovações comprovadas na melhoria de processos sejam mantidas, além de definir um novo patamar para novas melhorias;
- As equipes de trabalho são responsáveis pela geração de idéias que visam alcançar as metas de redução de custos; têm autoridade para fazerem investimentos de pequena escala, se conseguirem demonstrar o retorno na redução de custos.

Conclui-se que o mais importante, a meta do custeio kaizen, não é a estabilidade de um processo de produção em relação a padrões de trabalho predeterminados. A meta é melhorar continuamente os processos críticos para que os custos possam ser consistentemente reduzidos em linhas de produtos amadurecidas, altamente sensíveis em termos de preço e não propensas a inovações de produtos.

Monden (1999) destaca três tipos de custo kaizen específicos por produto:

- 1) Custo kaizen específico por produto - o objetivo é compensar os resultados que não atingiram completamente as metas do custo-alvo.

Logo após três meses que um novo produto tenha entrado em produção, plena, os resultados do custo-alvo para aquele produto são avaliados. Se o trabalho de avaliação constatar que algumas das metas de custo-alvo não foram atingidas, são determinados planos de melhoria para compensar a diferença. Este hiato entre o resultado obtido e o desejado torna-se o valor de redução-alvo para tais atividades de melhoria extra. Fica a comissão de custo kaizen (a equipe do projeto) encarregada de alcançar os novos alvos pela análise de valor (AV).

- 2) Custo kaizen específico por produto - o objetivo é recuperar a lucratividade para modelos não-lucrativos.

Quando certos produtos tornam-se não-lucrativos, devido a fatores tais como uma economia ruim, taxas de câmbio desfavoráveis, etc., uma comissão de custo kaizen é formada especialmente para esses produtos.

3) Custo kaizen específico por produto via comissões específicas por unidade.

Essas comissões planejam e implementam o custo kaizen para peças ou submontagens específicas.

A comissão de custo kaizen e suas várias subcomissões executam suas atividades por cerca de seis meses. Suas atividades estão centradas na AV, conforme figura 17.

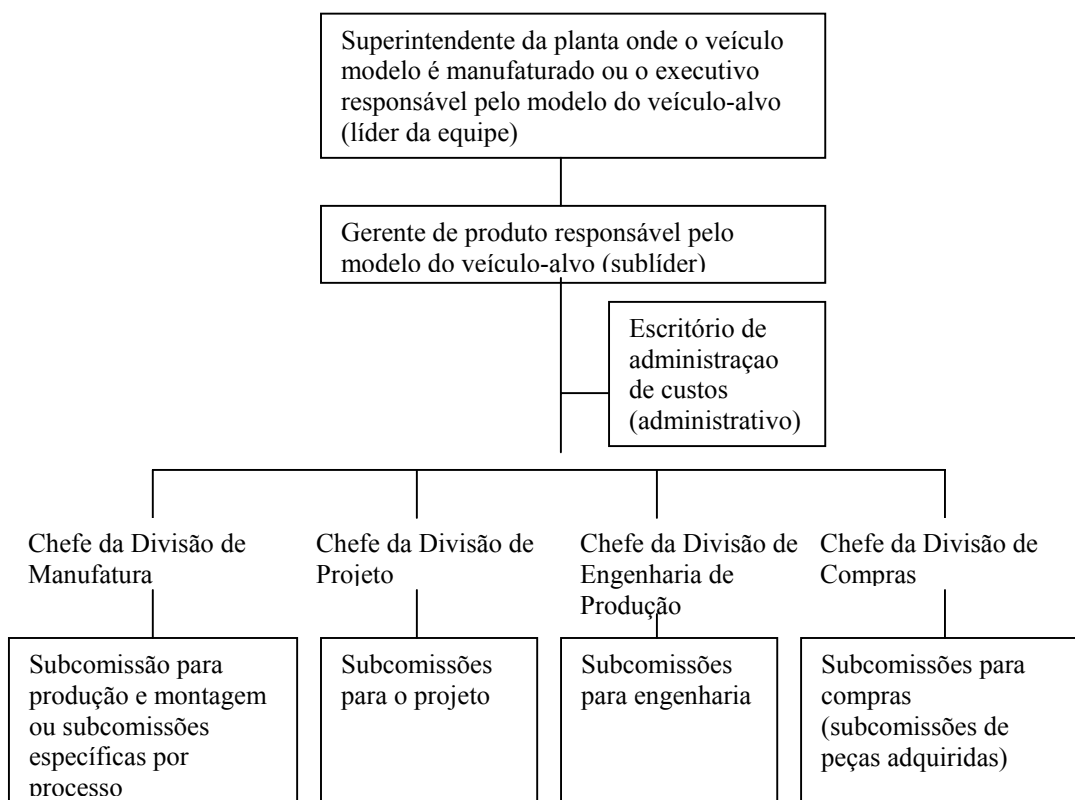


Figura 17: Configuração típica das comissões do custo kaizen específica por modelo
(Fonte: Monden, 1999, p.244).

Especificamente:

- O superintendente da planta onde o modelo de veículo-alvo é manufaturado, ou executivo responsável pela administração de custos, serve como líder de equipe;
- O gerente de produto para o modelo de veículo-alvo serve como o sublíder;

- O escritório de administração de custos (ou escritório de custo kaizen) serve como centro administrativo;
- Chefes de cada uma das divisões envolvidas servem como membros da equipe (comissões);
- Várias subcomissões (ou grupos de estudo) são organizadas sob esta divisão.

Quase todas as empresas de transformação manufatureiras têm uma grande variedade de produtos que são manufaturados simultaneamente. Alguns destes produtos vendem bem e resultam em lucros, enquanto outros vendem mal e resultam em perdas. O desempenho de vendas combinados vários desses produtos determina os dados de vendas relatados em todos os balanços da empresa. A seguir, três métodos para elevar os lucros de vendas em toda a empresa:

1. Melhorar a lucratividade dos atuais produtos;
2. Executar mudanças de modelos para certos produtos que estejam sendo produzidos atualmente; e
3. Desenvolver produtos completamente novos.

A seguir para melhor compreensão é dividida em etapas a aplicação do custo kaizen:

Etapa 1. Analisar os Produtos

Nesta etapa estratificam-se os produtos existentes de acordo com seu grau de lucratividade e analisa-se, primeiramente, os produtos que dão maior prejuízo.

Etapa 2. Comparar Vendas/Custos de Produtos com Valores-Alvo

Tomando os produtos de maior prejuízo como alvos de alta prioridade para melhoria, desenhar um gráfico mostrando tendências com séries temporais de vendas, volume e dados de perda de cada produto. Então, desenhar outro gráfico de série temporal para os elementos de custo de cada produto. Comparar esses dados aos valores-alvo estabelecidos durante o custo-alvo. A figura 18 visa evidenciar a análise de custo para custo kaizen específico por produto.

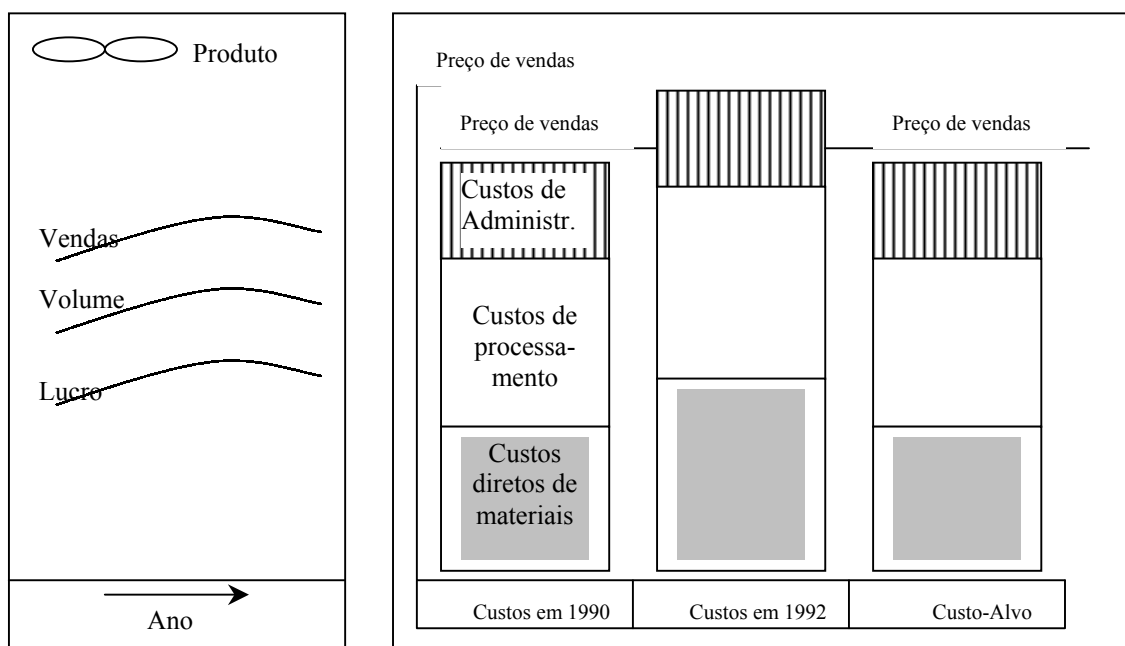


Figura 18: Análise de custo para custo kaizen específico por produto. (Fonte: Monden, 1998, p.246 *Apud* Nishiguchi, 1993, p.05).

Etapa 3. A Busca das Causas e das Soluções

Ao utilizar a figura 19 é necessário, procurar as causas básicas da má lucratividade dentre os itens listados na coluna direita do quadro 03 (esses itens são possíveis causas para as categorias de custo listadas na coluna esquerda do referido quadro) e planejar melhorias para eliminar as causas selecionadas.

Etapa 4. Planejar e Supervisionar os Alvos de Melhoria

- Estabelecer alvos de melhoria e delegar tarefas aos departamentos responsáveis pela implementação das melhorias;
- Esclarecer os itens de melhoria e a programação junto aos departamentos responsáveis pela implementação da melhoria; e
- O departamento responsável pela supervisão dessas atividades kaizen verifica se os alvos de melhoria são atingidos.

Os alvos de melhoria são delegados aos membros do comitê de custo kaizen e os esforços de melhoria são supervisionados de maneira bastante similar à dos sistemas de custo kaizen, específicos por período.

A alocação de atividades de custo kaizen, no entanto, não tem de ser parte de um projeto como esse, no qual uma comissão de custo kaizen é estabelecida. Em vez disso, tais atividades podem ser delegadas a grupos baseados no local de trabalho, que trabalham para atingir metas de custo kaizen específicas por período, da mesma maneira que metas específicas por período são almejadas. A figura 19 apresenta categorias e causas da má lucratividade.

Categoria		Causa da Má Lucratividade
Preço de vendas		Taxas de câmbio ruins afetam de maneira adversa os preços de mercado
Volume		Flutuações do passado e tendências para o futuro
Projeto		Mudanças de projeto que tratam do desempenho melhorado, questões de qualidade, novas variações, maior variedade de peças
Custos de manufatura interna (“in house”)		
	Mão-de-obra	Tempo de processamento, salários mais altos
	Depreciação do equipamento	Equipamento corretamente planejado, equipamento adicional, taxa operacional de equipamento
	Materiais indiretos	Custos das peças orçadas e reais
Peças adquiridas		Divisão de manufatura interna e externa de peças, níveis de preço para peças adquiridas, tendências de preço unitário para materiais

Figura 19: Categorias / Causas da má lucratividade (Fonte: Monden, 1998, p.247).

2.5 Custos em IES

Neste tópico será abordada a relevância dos custos nas IES. Como já descrito na Metodologia, este assunto não é disponibilizado em larga escala nem, tampouco, existem bibliografias específicas a respeito.

“(…) O acervo bibliográfico na área da Contabilidade de Custos preocupou-se, até o momento, quase que exclusivamente com as discussões dos vários temas envolvendo a apuração e análise dos custos nas empresas industriais”. (PEREZ Jr., OLIVEIRA e COSTA, 1999, p.114).

Assim sendo, sabendo-se que as IES são, por sua natureza, Instituições prestadoras de serviços, faz-se analogia buscando embasamento bibliográfico.

Horngren, Foster & Datar (2000, p.26) explicam que as empresas do setor de serviço fornecem produtos intangíveis a seus clientes, devido à própria natureza dos mesmos, o que torna necessário à caracterização desta intangibilidade em operações de serviços.

Horngren (1985, p.08) expõe as características das organizações prestadoras de serviço como sendo:

1. *A mão-de-obra é intensiva.* Para exemplificar podemos constatar que os maiores custos das escolas e das firmas de advocacia são os salários, os ordenados e demais custos da folha de pagamentos, e não os custos relacionados com o uso de máquinas, equipamentos e grandes instalações físicas.
2. *O produto é, em geral, de difícil definição.* Por exemplo, o produto de uma universidade poderia ser definido como o número de diplomas concedidos, mas muitos críticos afirmariam que o verdadeiro produto é “o que está na cabeça dos alunos”. Desta maneira, o produto das escolas e dos hospitais é, muitas vezes, idealizado; as tentativas de medi-los são, com frequência, consideradas contrárias à ética.
3. *Não se podem armazenar os principais insumos e produtos.* As matérias-primas e as mercadorias, por exemplo, podem ser armazenadas, mas a mão-de-obra que trabalha num hotel e seus quartos são usados, ou não o são, num período de 24 horas.

Gianesi & Corrêa (1994, p.32) extraem as principais e especiais características das operações de serviços:

- A intangibilidade dos serviços;
- A necessidade da presença do cliente ou um bem de sua propriedade; e
- E o fato de que geralmente os serviços são produzidos e consumidos simultaneamente.

Concluem que os serviços são experiências que o cliente vivencia, enquanto os produtos são coisas que podem ser possuídas.

Recentes estudos indicam que a Economia caminha para a era dos serviços. Nos próximos 10 anos, a maioria das pessoas estará trabalhando em alguma atividade prestadora de serviços, afirma GUY ALMEIDA (2000, p.173).

Perez JR., Oliveira & Costa (1999, p.111) compartilham deste mesmo raciocínio e o reforçam:

Uma das principais características do moderno mundo econômico é o cada vez mais significativo crescimento das atividades empresariais relacionadas com a prestação de serviços. Os consultores especializados são unânimes em reconhecer que estamos caminhando para a era da prestação de serviços. Não hesitam em afirmar que, já na primeira década deste milênio, a maioria das pessoas estará trabalhando em alguma atividade prestadora de serviços.

As mudanças de negócios ocorridas desde meados da década de 70, puxadas pela competição global e pelas inovações tecnológicas, provocaram transformações quanto à utilização de informações financeiras e não-financeiras pelas empresas.

Ching (2001, p.21-22) destaca que existem novos enfoques na gestão de custos, como novas tecnologias vão transformando o ambiente competitivo atual, são necessários sistemas avançados de gestão de custos que dêem respostas para as necessidades dos negócios e ajudem os gerentes a tomarem decisões. Isto significa:

- Menor tempo a ser despendido no processamento de transações contábeis, através de automação e reengenharia dos processos contábeis e financeiros;
- Maior qualidade dos relatórios gerenciais, relevantes ao negócio, riqueza de informações; integração nos demais sistemas da companhia;
- Menor ênfase nos controles que não levam a nada e não agregam valor;
- Maior ênfase e recursos na questão de suporte para as decisões, fornecendo análises sofisticadas e informações a qualquer momento que forem solicitadas em vez de obedecer a ciclos rígidos de tempo; e
- Olhar para frente, com atenção voltada para a tomada de decisão, em vez de retroceder em busca de análises históricas.

Não é tão incomum encontrar bancos, financeiras, empresas comerciais de auditoria, de consultoria etc., utilizando a Contabilidade de Custos. Martins (1995) relata que em inúmeras empresas de serviços, todavia, passou-se a utilizar seus princípios e suas técnicas de maneira apropriada em função da absoluta similaridade de situação, principalmente nas entidades em que se trabalha por projeto.

Ainda, segundo Martins (1995, p.22-23), o advento da nova forma de se usar a Contabilidade de Custos, ocorreu seu maior aproveitamento em outros campos que não o industrial. No caso de Instituições não tipicamente daquela natureza, tais como Instituições financeiras, empresas comerciais, firmas prestadoras de serviços, etc., onde seu uso para efeito de Balanço era quase irrelevante (pela ausência de estoques), passou-se a explorar seu potencial para o controle e até tomada de decisões.

As informações gerenciais constituem um dos aspectos fundamentais para as IES responderem de forma adequada aos desafios, principalmente, à concorrência. Não esquecendo da crescente demanda, a fim de se obter novas informações, por parte dos órgãos do governo e da sociedade como um todo.

Trigueiro (2000, p.87) conceitua informações gerenciais como: “conjunto bastante amplo de sistemas de informações sobre aspectos administrativos e voltados à gestão das IES. Alguns exemplos são os sistemas de custos, de patrimônio, de pessoal e cadastro, de atividades docentes”. E complementa: “a qualidade das redes de gestão acadêmica e administrativa das IES, consistindo prioridade, no momento atual, facilitador do trabalho de avaliação institucional, de formulação estratégica e do chamado *accountability*, respondendo a necessidades de maior transparência e visibilidade da instituição”.

Para Bornia (2002, p.36), “os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxiliando o controle e as tomadas de decisões”.

Quanto mais a entidade tiver conhecimento de seus próprios custos, mais estará capacitada a apreçar seus serviços e, conseqüentemente, obter resultados positivos sobre eles.

“Claramente pessoas de finanças e contabilidade desempenham papéis importantes no sucesso de uma companhia” (MAHER 2001, p.38).

A contabilidade de custos fornece informações gerenciais que utilizadas pelas IES pode trazer vantagens competitivas:

Obter uma vantagem competitiva significa ser mais eficiente, ter um produto melhor ou fornecer um serviço melhor que os competidores. Desenvolver uma vantagem competitiva significa explorar ou tirar vantagem de algo que os concorrentes negligenciaram ou foram incapazes de desenvolver. Normalmente, o desenvolvimento e a manutenção de uma vantagem competitiva é uma tarefa árdua: se fosse fácil, a vantagem seria fugaz, com as outras empresas também o conseguindo. Dessa forma, devido à natureza da competição, o processo de melhoria precisa ser contínuo (HOPE & NEVES, 1992).

Horngren (2000, p.73) afirma: “As empresas em muitas áreas do setor de serviços estão procurando melhorar seus sistemas de custos”.

A contabilidade de custos foi concebida para outras funções (comércio, indústria), como visto originariamente e, obviamente, que alguns termos técnicos são tipicamente utilizados nestas áreas. Algumas terminologias são tradicionais, tais como, o termo mercadoria derivou-se da atividade mercantilista. Já na indústria, aplicou-se o termo produto, que pode ser oriundo da transformação de várias matérias-primas que seriam chamadas no comércio de mercadorias. De outro lado, quando, se tratar de prestação de serviço, o termo mercadoria é substituído pela expressão material. (SANTOS, 2000).

A gama de itens que integrarão o custo do serviço prestado pode ser tão extensa quanto à da produção de equipamentos sofisticados. Os controles nem sempre presentes, podem representar o diferencial entre o sucesso financeiro da empreitada (lucro) ou o fracasso (prejuízo). Qualquer que seja a atividade de prestação de serviço é possível estabelecer padrões de controle, orçamento e acompanhamento de custos que garantirão à empresa o estabelecimento de preços competitivos, determinação de fatores controláveis e incontroláveis, reconhecimento de pontos que necessitam reduções de dispêndios, etc.

Para poder exercer seu controle de custo, é fundamental que a empresa estabeleça seus parâmetros e passe a acompanhar e analisar seus relatórios. Guy Almeida (2000, p.62) expôs que, qualquer que seja a atividade de serviço, existirá sempre um acordo entre o cliente e a empresa. Tal acordo (contrato) estabelece a abrangência do serviço prestado e pode ser resumido em uma “Ordem de Serviço”, seja ela formal ou informal.

De acordo com Lima (2000, p.51-52), além de conhecer os mais diversos conceitos e dispor de um adequado sistema, o analista de custos deve estar atento a outros aspectos importantes para poder preparar as informações de custos necessárias para tomada de decisões. Entre outros aspectos, o analista deve:

- conhecer com relativa profundidade o segmento de atividade da empresa (principais concorrentes, política de preços, principais fornecedores, limitação do mercado etc.);
- ter conhecimento da legislação fiscal e previdenciária que disciplinam as atividades da empresa;
- preocupar-se em conhecer convenientemente o processo industrial e operacional e suas características;

- ter sempre presente que o sistema deve ser adequado aos fins e não os fins ao sistema;
- saber que, além dos fatores mensuráveis, existem fatores não mensuráveis que devem ser considerados e analisados quando da tomada de decisões;
- considerar sempre os valores relevantes, não perdendo tempo com valores insignificantes, muitas vezes difíceis de serem obtidos;
- observar sempre a equação entre a velocidade e a exatidão da informação, considerando que a oportunidade da informação é sempre mais necessária que uma informação perfeita fornecida com atraso;
- compreender que existe sempre uma margem de erro por mais cuidado que tomemos na elaboração da informação. Às vezes, é conveniente preparar uma estimativa otimista e outra pessimista para evidenciar a margem do erro que pode ser cometido;
- ter conhecimento da importância do espaço de tempo, pois os custos, certamente, serão diferentes se o propósito é produzir um número limitado de unidades ou produzir habitualmente um novo produto;
- preparar as Instituições, de forma que o usuário que as solicita consiga entendê-las; e
- explicar ao usuário a metodologia utilizada para a elaboração da informação e as limitações existentes.

Contadores de custos registram, medem, determinam e analisam custos. Eles também trabalham em equipes de pessoas de marketing que decidem sobre a manutenção ou a eliminação de produtos (em função de lucratividade, por exemplo) e com pessoas de operações, buscando formas de redesenhar produtos para economizar dinheiro. Por exemplo: contadores de custos trabalharam com diretores (e suas equipes) de escolas públicas em determinado distrito, procurando maneiras de economizar custos. Para que professores especializados e instalações escolares fossem utilizados mais eficientemente, alteraram as séries ensinadas em algumas escolas. Combinando em uma única escola, por exemplo, as séries quarta a sexta que duas escolas ofereciam, foi possível à unidade única dispor de professores de Ciências e de Computação em tempo integral, e de laboratórios nessas áreas. O distrito economizou dinheiro, e na realidade melhorou a qualidade do ensino, porque cada escola pôde dedicar-se a um conjunto mais homogêneo de estudantes (MAHER, 2001, p.40).

A existência de uma escola é marcada, no tempo, por duas fases: a de sua implantação e a de seu funcionamento. Na fase de implantação ocorrem os custos com planejamento, aquisição do terreno, projetos arquitetônicos e de engenharia, obras de infra-estrutura. A construção do prédio e aquisição de materiais necessários à instalação formam um somatório de custos que são denominados custos de implantação. A partir da “inauguração”, ocorrem os

que chamamos custos de funcionamento, que incluem os custos com pessoal docente e não-docente, com material de consumo e permanente, inclusive equipamentos e outros.

Fica patente que a Contabilidade de Custos funciona como um centro processador de informações, que recebe ou busca dados monetários e não monetários, externos e internos, organiza-os, gerando informações gerenciais de custos destinadas a auxiliar os vários níveis da gestão empresarial.

Mas por outro lado, sabe-se que a contabilidade tradicional não atende as IES, pois, normalmente o foco não é gerencial apenas fiscal.

Para Benedicto (2000): “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”.

Johnson e Kaplan (*Apud* Benedicto, 1998, p.1148) completam: “as informações financeiras da organização, são atrasadas, agregadas e distorcidas demais para que sejam relevantes às decisões de planejamento e controle dos gerentes”.

Não só a contabilidade tem que se adaptar. Há de se criar uma triangulação: empresa, sistema de custeio e funcionários. Nem sempre os funcionários estão preparados para atuar em seu setor, departamento, ou seção e informar os resultados, gastos, evoluções. A introdução de um sistema de custeio para controle tem que ser lenta e contar com a participação efetiva das pessoas envolvidas no processo. O ideal é informar a cada partícipe qual será sua participação e o motivo pelo qual o sistema está sendo implementado. A conscientização do pessoal é um fator predominante no sucesso da implantação de todo e qualquer sistema de custos. Na implantação de um sistema gerencial, sobretudo o de custos, não terá sucesso se não contar com o apoio decidido da alta administração, principalmente porque os dados (monetários e quantitativos) deverão ser colhidos (ou recebidos), pelo contador de custos em outras áreas sobre as quais não tem ingerência. E, por fim, o próprio sistema de custos não gera, os dados que precisa. Esses dados são gerados por outros sistemas. A alta administração deverá oferecer aos consultores a orientação básica quanto aos meios e fins dos sistemas de custos.

Bornia (2002, p.52) salienta que: “o sistema de custos vai, primeiramente, decidir o que deve ser levado em consideração (qual informação é importante), para, em seguida, analisar como a informação será obtida (de que forma será feita a operacionalização do sistema)”.

Kaplan & Cooper (1998) sugerem alguns passos a serem observados para justificar a necessidade de implantação de um novo sistema de custos:

- examinar a tendência das despesas indiretas e de apoio: se a empresa perceber que esses custos – considerados fixos – estão crescendo ano após ano, esse será um indicador;
- verificar a proliferação de produtos e clientes: a personalização de produtos para clientes individuais pode levar ao aumento exagerado de seus custos organizacionais; e
- analisar o comportamento dos clientes: é necessário ter conhecimento para entender o custo do atendimento pleno das exigências dos clientes.

As idéias de Pagnani (2000) vão ao encontro de tudo que foi exposto. A integração do sistema de informação através da resposta do problema disponibilizará dados para subsidiar as decisões gerenciais nas IES. “A gestão universitária dentro dos novos paradigmas de seu ambiente competitivo, deverá evoluir em seus procedimentos e pressupostos decisórios na avaliação de desempenho.

As diversas oportunidades proporcionadas pelo novo ambiente competitivo exigirão a incorporação de sistemas integrados, que extrapolam o conceito privado de curto prazo e resultados financeiros”. “Antigas formas de gestão acadêmica e pedagógica passam a ser confrontadas com a necessidade de agilidade e flexibilidade administrativa” (TRIGUEIRO 2000, p.17).

Desta forma, conclui-se que a adoção de sistemas gerenciais integrados, que incorporem diferentes sistemas de custeio, e, principalmente, contribuam para um processo decisório eficaz, embasando as decisões administrativas, configura como um dos pontos centrais para a gestão das IES, no seu ambiente operacional.

2.5.1 Análise doABC nas Instituições de Ensino

O ABC pode ser utilizado nas Instituições de Ensino em qualquer nível, sejam de ensino fundamental, médio ou superior; pública ou privada. Pois, em sua essência, todas são prestadoras de serviços.

De acordo com Eller (2000), o ABC possui várias vantagens. São elas:

- a) com os atributos revelados pela análise das atividades, permite a identificação de detalhes importantes que antes estavam obscuros;
- b) como elemento da Contabilidade estratégica de custo/gerencial descortina uma visão de negócios, processos, atividades, que são de interesse direto e imediato para a competitividade da empresa;
- c) permite uma melhoria nas decisões gerenciais, pois deixa-se de ter produtos “subcusteados” ou “supercusteados”;
- d) permite ações de melhoria contínua das tarefas para a redução de custos do *overhead*;
- e) facilita a determinação de custos que agregam ou não valor ao produto;
- f) é capaz de identificar e apresentar soluções aos possíveis gargalos; e
- g) inova o critério de rateio, principalmente aos custos indiretos, evitando as distorções encontradas nos métodos tradicionais.

2.5.2 Custo-meta nas Instituições de ensino

O custo-meta pode ser aplicado em todas as Instituições de ensino, sejam elas de ensino fundamental, médio ou superior. Haja vista a atipicidade destas organizações, uma vez que seu faturamento já é conhecido antes mesmo do fato gerador ter acontecido, ou seja, antes do serviço ter sido, efetivamente, prestado.

Estas organizações não têm liberdade para fixarem seus preços (mensalidades), o Ministério da Educação - MEC é a instituição onde se prestam contas sobre seus custos através de uma planilha, de acordo com o Decreto nº 3.860, de julho de 2001.

Portanto, o seu preço pode ser comparado com o preço-meta, onde o valor da mensalidade é um misto: valor de mercado e quanto o cliente está disposto a pagar.

Nas empresas onde há muita concorrência torna-se evidente que “no moderno ambiente concorrencial, a competição é mais acirrada, o que, além de forçar a redução dos preços praticados, faz com que a formação do preço de venda seja cada vez mais dependente do mercado, ou, em outras palavras, é o mercado que passa a fixar o preço, e não mais a empresa” BORNIA (2002, p.59).

Tudo isto vai depender da oferta dos cursos. Pode-se comparar o curso de Pedagogia e Direito. O primeiro é bastante ofertado em quase todas as IES privadas do DF. O mesmo não acontece com o segundo, pois a aprovação deste curso junto ao MEC já não é tão fácil, o que o leva a uma oferta diferenciada dos demais.

2.5.3 Custo kaizen nas Instituições de ensino

Como exposto na seção 2.2.4.3, que aborda o Custo Kaizen, seu principal objetivo é a constante busca de reduções de custos em todas as etapas da manufatura. Esta idéia pode ser aplicada no setor de educação, mais especificamente no Ensino Superior privado.

Uma IES como qualquer outra entidade tem sua estrutura organizacional definida. É comum ver em seu organograma dois grandes grupos: administrativo e pedagógico. Não se faz com esta afirmação nenhuma distinção de aplicabilidade, o custo kaizen poderia ser implementado em conjunto ou em separado.

À luz das idéias de Monden (1999, p.243–244), o mesmo afirma que existem três tipos de custo kaizen específicos por produto, tendo sido exposto, anteriormente, no item 2.2.4.3.3:

1. Custo Kaizen específico por produto nos quais o objetivo é compensar os resultados que não atingiram completamente as metas do custo-alvo;
2. custo Kaizen específico por produto no qual o objetivo é recuperar a lucratividade para modelos não-lucrativos;
3. custo Kaizen específico por produto via comissões específicas por unidade.

Criar comissões específicas para planejar e implementar o custo kaizen aparece como uma alternativa para as Instituições de ensino. Partindo do pressuposto que uma IES oferece vários cursos, admite-se que cada curso seja um produto específico, o que na prática ocorre,

pois, cada curso ofertado tem característica própria, com custos diferenciados. Tomando como exemplo uma das IES pesquisadas, onde a mesma oferece dois cursos distintos: pedagogia e nutrição. O primeiro, evidentemente, não requer instalações diferenciadas; a maioria das IES oferece este curso sem necessitar fazer qualquer tipo de benfeitorias nos imóveis. O mesmo não acontece com o segundo, pois, além de investimentos nos imóveis, faz-se necessário à criação de laboratórios, com aquisições de diversos equipamentos.

Percebe-se, então, que as comissões atuariam em conjunto, mas, com atenção específica em cada curso. A figura 20 ilustra a configuração de tais comissões.

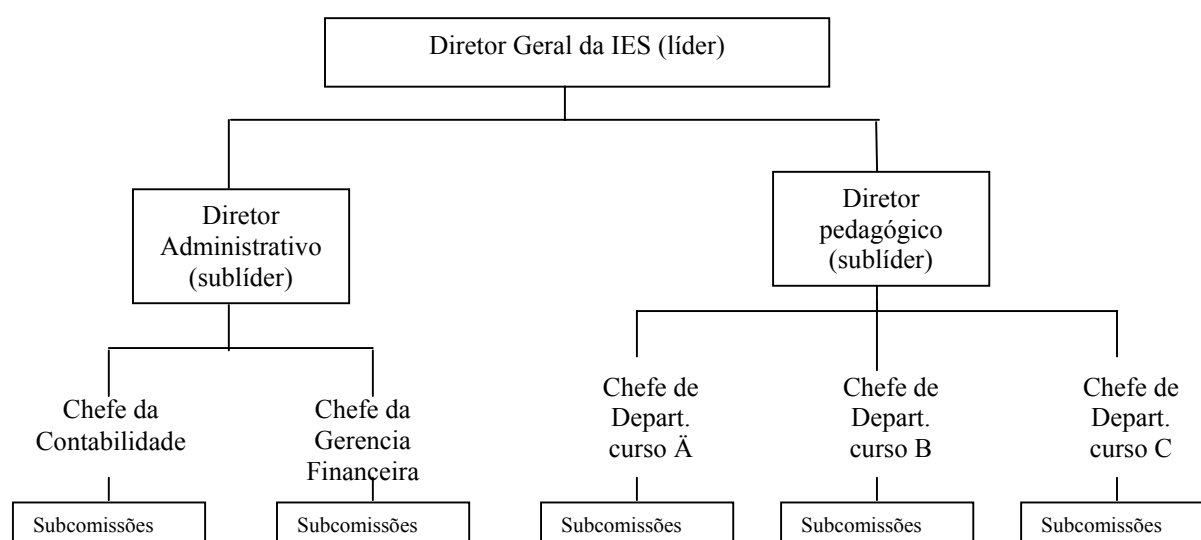


Figura 20: Configurações típicas das comissões do custo kaizen por produto

2.6 COMENTÁRIOS FINAIS DO CAPÍTULO

O capítulo dois deste trabalho é o referencial bibliográfico, onde se buscou, através da literatura disponível, informações sobre a contabilidade de gestão, no sentido de evidenciar o que pode ser extraído desta metodologia e quais as vantagens competitivas pela utilização de seus relatórios.

Além disto, fez-se um estudo sobre as características e a evolução histórica das Instituições de Ensino Superior no Brasil, onde se pôde perceber que as IES privadas vêm ocupando nichos do mercado e ampliando sua relação com diversos setores da sociedade, ocasionando mudanças principalmente no surgimento de novas especializações.

Também foi objeto de estudo os relatórios contábeis, onde se percebe que existem relatórios chamados de demonstrações financeiras que são previstos pela legislação brasileira. Mas, por serem exigidos, com exceção do balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício, apenas para as grandes corporações, são pouco conhecidos pelos gestores de IES privadas do DF.

Por outro lado, talvez, este seja um grande diferencial a ser utilizado pelos gestores de IES privadas, pois, a contabilidade gerencial não fica restrita apenas às demonstrações financeiras, mas molda e prepara relatórios personalizados para atingir cada nível de gestão dentro de uma empresa. Esta prática poderia trazer dados imprescindíveis para uma tomada de decisão. E com certeza ajudar a enfrentar a concorrência que é um dos fatores preocupantes no setor de ensino superior privado.

A competitividade entre as organizações já alcançou índices que merecem estudos aprofundados. No segmento de ensino superior privado no Brasil e principalmente na região do Distrito Federal não é diferente. Um número vertiginoso de IES privadas aparece a cada ano. O DF, até o ano de 1993 contava com apenas quinze instituições de ensino superior, já em 2000 este número é quase três vezes maior, chegando a trinta e nove IES privadas, o que pode ser visualizado na tabela 01. Dados mais recentes, divulgados pelo MEC, informam um crescimento de aproximadamente 20% para o ano de 2001.

Tudo isto leva a crer que o setor de ensino superior privado está passando por uma transformação, e a concorrência entre as escolas é mais acirrada a cada ano. Cada gestor de IES privada administra sua entidade de acordo com suas habilidades e competências, mas, é inegável que um ambiente altamente competitivo a diferenciabilidade pode trazer vantagens ao gestor.

Torna-se claro que, para serem mais competitivas, as IES necessitam de um controle de seus custos, que, aliás, requer um estudo para implantação de um método que possa atender às suas necessidades.

Para tanto, também foi objeto deste capítulo a contabilidade de custos, através de uma análise da evolução da mesma, para se chegar a conceitos, princípios e métodos. Onde os maiores argumentos são de que, como qualquer outra manifestação técnica, a contabilidade de custos evoluiu da mesma forma que as atividades mercantis.

Partindo deste pressuposto, acredita-se que a contabilidade de custos, além de sua utilização normal na indústria e no comércio, apresenta de forma adequada para o setor de serviços, onde, entre outras coisas, poderia coletar, acumular, organizar, analisar, interpretar e informar os custos dos produtos.

Admite-se, ainda, que o ramo de ensino superior é um ambiente propício para que seja utilizada todas as técnicas da contabilidade de custos. De uma maneira geral, acredita-se que, qualquer que seja o método utilizado, o mesmo traria benefícios gerenciais. Kaplan e Cooper (1998, p.251) defendem que, genericamente, as empresas de serviços são candidatas ideais ao custeio baseado na atividade.

3. METODOLOGIA

Este estudo se pauta na interação da Contabilidade de custos, especificamente, com as Instituições de Ensino Superior Privadas do DF, no intuito de apresentar contribuições ao processo de tomada de decisões dessas Instituições.

Nesta expectativa foi realizada revisão bibliográfica, que buscou identificar relação, influência e a aplicabilidade da Contabilidade Gerencial, mais especificamente a Contabilidade de Custos para o alcance dessas contribuições. Foram utilizados livros, revistas especializadas, artigos e dissertações sobre o tema. Em alguns casos, que se mostraram necessários, recorreu-se à pesquisa documental, para melhor conhecimento da estrutura e do funcionamento da área sob exame.

Ruiz (1996, p.57) salienta que, com relação à metodologia, qualquer espécie de pesquisa em qualquer área, supõe e exige pesquisa bibliográfica prévia, quer à maneira de atividade exploratória, quer para o estabelecimento do *status quaestionis*, quer para justificar os objetivos e contribuições da própria pesquisa.

Para a coleta de informações foi elaborado roteiro de entrevista estruturada por meio de questionário, utilizando na etapa exploratória uma pesquisa de campo, a fim de identificar o uso da contabilidade de custos nas IES. Vale ressaltar que, devido o número de Instituições ser pequeno, proporcionalmente, em relação à população pesquisada, a entrevista foi aplicada em 100% do universo da pesquisa.

Explicitados o objeto de estudo e os objetivos que orientam este trabalho, efetuou-se o confronto entre o que prescreve a contabilidade de custos e a realidade das IES privadas do DF, donde foram extraídos os resultados, as conclusões e recomendações.

3.1. CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Muitos são os conceitos envolvidos numa pesquisa e, alguns destes devem ser conhecidos, antes da descrição do tipo de pesquisa a ser apresentada.

Pesquisa é o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos, mediante a utilização de métodos científicos.

Todos os conceitos de pesquisa, de uma ou de outra maneira, apontam seu caráter racional predominante. Para Gil (1987, p.19) *Apud* Andrade (1998), pesquisa é o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Segundo Cervo & Bervian (1983, p.50) *Apud* Andrade (1998):

“A pesquisa é uma atividade voltada para a solução de problemas, através do emprego de processos científicos”.

Salomon (1977, p.136 *Apud* ANDRADE, 1998, p.101) associa pesquisa à atividade científica, que se concretiza no trabalho científico:

“(...) trabalho científico passa a designar a concreção da atividade científica, ou seja, a investigação e o tratamento por escrito de questões abordadas metodologicamente”.

Tem-se uma pesquisa qualitativa quando há uma dificuldade de dissociar aspectos, objetivos, coletados no meio ambiente e subjetivos, a partir da interpretação do investigador. Tende a ser descritiva e a análise dos dados é feita de forma indutiva (SILVA & MENEZES, 2000).

Longa seria a enumeração das várias conceituações propostas por diversos autores. Essas conceituações apenas acrescentam detalhes especificadores, mantendo a idéia de procedimento racional que utiliza métodos científicos.

Do ponto de vista dos objetivos da pesquisa, pode-se classificá-la em exploratória, descritiva e explicativa.

A pesquisa exploratória é o primeiro passo de todo trabalho científico. São finalidades de uma pesquisa exploratória, sobretudo quando bibliográfica, proporcionar maiores informações sobre determinado assunto; facilitar a delimitação de um tema de trabalho; definir os objetivos ou formular as hipóteses de uma pesquisa ou descobrir novo tipo de

enfoque para o trabalho que se tem em mente. Através das pesquisas exploratórias avalia-se a possibilidade de desenvolver uma boa pesquisa sobre determinado assunto.

Pesquisa exploratória é aquela, segundo Silva & Menezes (2000), que visa promover um maior contato entre o investigador e o problema estudado, com vistas a melhorar a compreensão de detalhes específicos. Envolve, além da pesquisa bibliográfica, entrevistas com pessoas relacionadas ao problema, análise de exemplos, etc.

É perceptível, a partir do exposto, que a pesquisa exploratória, na maioria dos casos, constitui um trabalho preliminar ou preparatório para outro tipo de pesquisa.

Após a escolha do tema, definição do assunto e questão de pesquisa, busca-se na bibliografia a fundamentação teórica, a qual dará suporte ao estudo, podendo ser feita a partir de material publicado como: livros, artigos, dissertações, revistas, internet, etc.

Esta pesquisa constou de duas etapas:

A primeira consistirá em uma pesquisa bibliográfica sobre metodologias e conceitos envolvidos no que se refere à Contabilidade de Custos, Princípios, Métodos de Custos e IES.

Lakatos & Marconi (1992, p.107) destacam que: “Técnicas são consideradas um conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência; são, também, a habilidade para usar esses preceitos ou normas, na obtenção de seus propósitos. Correspondem, portanto, à parte prática de coleta de dados”. Apresentam duas grandes divisões:

- **Documentação Indireta** – abrangendo a pesquisa documental e a bibliográfica.
- **Documentação Direta** – como uma das técnicas específicas da pesquisa de campo, onde objetiva-se recolher e registrar, de maneira ordenada, os dados sobre o assunto estudado. Subdivide-se em:
 - **Observação Direta Intensiva**, com as técnicas da:
 - **Observação** – utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar. Pode ser: Sistemática, Assistemática, Participante, Não Participante, Individual, em Equipe, na Vida Real, em Laboratório;

- **Entrevista** – é uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica; proporciona ao entrevistador, verbalmente, a informação necessária. Tipos: Padronizada ou Estruturada, Despadronizada ou Não Estruturada, Painel.
- **Observação Direta Extensiva** – baseia-se na aplicação de formulários e questionários; medidas de opinião e de atitudes; testes; pesquisas de mercado; história de vida etc.

Essas técnicas são empregadas, principalmente, na coleta de dados das pesquisas de campo.

A segunda etapa foi realizada a partir de uma pesquisa exploratória, onde será utilizada a técnica de entrevista padronizada, buscando informações sobre a Contabilidade de Custos, diretamente com os administradores das IES privadas do DF.

Em síntese, com a pesquisa exploratória buscou-se verificar a utilização da contabilidade de custos nas IES privadas do DF, os instrumentos contábeis na contabilização de seus custos, o nível de interesse, a capacidade e as expectativas demonstradas pelas mesmas a partir desta utilização e, ainda, comparações dos resultados obtidos.

3.2 POPULAÇÃO DO ESTUDO

O número de Instituições de Educação Superior por Organização Acadêmica e Localização (Capital e Interior), segundo a Unidade da Federação e a Categoria Administrativa das IES – 2000 (Fonte: MEC/INEP/DAES), somente no Distrito Federal perfazem um total de 40 (quarenta), sendo: 01 (uma) Universidade Federal Pública, 01 (uma) Universidade Privada, 01 (um) Centro Universitário, 01 (uma) Faculdade Integrada e 36 (trinta e seis) instituições divididas entre Faculdades, Escolas e Institutos. As Instituições, que serão objeto de estudo deste trabalho, dizem respeito apenas às privadas que somam 39 (trinta e nove), ou seja, as IES privadas do DF.

3.3 COLETA DE DADOS

Foi feita por meio de dados primários, mediante entrevistas junto às Instituições de educação em foco e, também, por dados secundários, provenientes de relatórios estatísticos, como o levantamento das Instituições de educação superior do MEC/INEP/DAES – Ministério da Educação; Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais; Diretoria de Avaliação e Estatística da Educação Superior, e por dados disponíveis em revistas especializadas e páginas da internet.

Barbetta (1998, p.20) salienta que os dados primários necessitam ser levantados diretamente da população envolvida. Diferentemente dos dados secundários, que, para serem obtidos, não há a necessidade de ir aos elementos da população, porque já existem em alguma publicação ou arquivo. A presente pesquisa foi sustentada por estes dois tipos de dados, importantíssimos para a mesma.

O principal procedimento para a coleta de dados foi uma entrevista, que pode ser classificada como semi-estruturada, apresenta um roteiro flexível, com questões abertas, onde se buscou extrair as opiniões dos entrevistados. Estas questões foram agrupadas por semelhança, para serem analisadas, haja vista a dificuldade de tabulação de questões abertas.

A escolha de um questionário flexível e entrevista semi-estruturada deveu-se à necessidade de se obter respostas que permitam explorar as características do uso de custos pelas IES, bem como, facilitar a análise da correção (ou adequação) do sistema de custos.

Procurou-se empregar uma linguagem bastante clara, tanto quanto possível, com vocabulário adequado ao nível dos informantes e perguntas que não induzissem ou sugerissem respostas.

3.3.1 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

O presente estudo pautou-se nas perguntas, abaixo relacionadas, junto aos gestores das IES, para servirem de subsídios à análise dos dados.

- 01.** Para a avaliação do desempenho/resultado da IES, que relatórios são utilizados? (Listar demonstrativos contábeis e outros de interesse)

- 02.** Quais relatórios servem de subsídios para orientar à tomada de decisão e por qual departamento da IES são feitos?
- 03.** Com que frequência os relatórios são gerados?
- 04.** Quais são as decisões apoiadas? (preço, planejamento, recursos, controle,...).
- 05.** Quais são as deficiências encontradas em cada relatório gerencial utilizado pela IES?
- 06.** A IES conhece algum sistema de custos?
- 07.** A IES possui um sistema de custos? (Kaisen, Custo alvo,...).
- 08.** Se possui, o sistema atual é considerado adequado para suprimento das necessidades da IES? Por quê?
- 09.** A IES tem interesse por algum sistema de custos? (ABC, Custo meta, Kaisen,...).

3.3.2 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA DE DADOS

Para a coleta de dados, considerou-se a relação de todas as IES privadas do DF, junto ao Ministério da Educação - MEC. A partir dos dados desta relação, no período de março a maio de 2002, foram realizadas visitas e aplicação de questionário junto às mesmas, procurando sempre a opinião de, no mínimo, duas pessoas responsáveis pela instituição a fim de se alcançar o máximo de fidelidade e veracidade das respostas.

Com base em entrevistas realizadas em 38 (trinta e oito) Instituições de Ensino Superior Privadas do DF, abrangendo Brasília e Cidades Satélites, durante o período já citado, desenvolveu-se um estudo direcionado para a verificação da utilização da Contabilidade de Custos por estas Instituições.

Para o desenvolvimento do estudo, foram realizadas entrevistas, propostas aos gestores das Instituições visitadas, que se dispuseram a colaborar com a pesquisa. Para tanto, foram visitadas as Instituições de Ensino Superior privadas do Distrito Federal, que já encontravam-

se em funcionamento autorizadas pelo MEC até dezembro de 2000, uma vez que, até então, não havia disponibilizada uma relação atualizada por aquele órgão, perfazendo um total de 39 (trinta e nove), sendo que destas, 38 IES (97,44%) se propuseram a colaborar com a pesquisa. Acredita-se que este número seja representativo da população, uma vez que sem os dados de apenas 1 (uma) IES, não resultou num comprometimento para a análise em estudo, como demonstra a Figura 21:

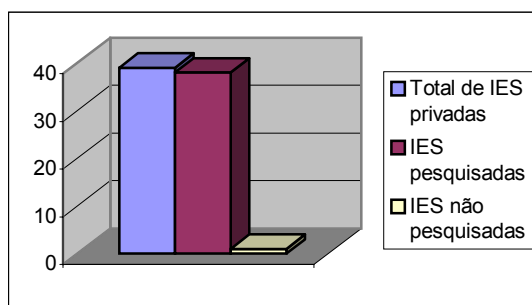


Figura 21: Total de IES pesquisadas

De posse das respostas, a partir do questionário e das entrevistas, fez-se o agrupamento das mesmas por semelhança, para serem analisadas, pois, como já dito anteriormente, questões abertas são difíceis de serem tabuladas. A partir das análises e da interpretação destas, foi possível a representação dos dados por meio de tabelas e figuras, ou seja, os dados foram submetidos a um tratamento estatístico.

3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa foi realizada através de entrevista semi-estruturada, fato que fez com que o entrevistador ficasse bastante à vontade, pois, desta forma o mesmo pôde expressar de maneira espontânea o interesse sobre a utilização da contabilidade de custos. E por várias vezes as respostas foram transcritas no capítulo 4, configurando assim a visão dos gestores e também uma análise sobre as informações coletadas.

Através das respostas dadas aos questionamentos pôde-se chegar algumas conclusões, principalmente quanto ao uso e interesse sobre sistema de custos. Pois, é notório o desconhecimento da contabilidade de custos por parte dos gestores de IES privadas, principalmente pela falta de bibliografias específicas.

Quanto ao uso de sistema de custos não houve uma análise mais aprofundada e, portanto, não existe uma opinião formada sobre qual sistema é o mais adequado para ser utilizado nas IES privadas do DF. O trabalho limitou-se em conhecer o uso, a capacidade e o interesse pela contabilidade de custos. Não apresentando dados nem estudo de caso sobre as vantagens competitivas de quem usa a contabilidade de custos como ferramenta para tomada de decisões.

No que concerne ao desconhecimento das vantagens competitivas pelo uso da contabilidade de custos, através da análise das respostas dos gestores fica evidente que a contabilidade terceirizada é o fator determinante, o qual eleva o nível de distanciamento da contabilidade de custos das IES.

O trabalho limitou-se em pesquisar apenas as IES que tinham autorização de funcionamento pelo MEC até o ano de 2000, por se tratar de dados oficiais publicados pelo ente competente.

As conclusões da presente pesquisa são válidas somente para a região do Distrito Federal e, cabe ressaltar, que serão adotadas como parâmetro apenas as Instituições privadas.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo trata da análise dos dados obtidos a partir da realização de entrevistas, especificamente junto às Instituições de Ensino Superior Privadas do DF, no intuito de apresentar contribuições no processo de tomada de decisões destas, pela interação com a Contabilidade de Custos.

4.1 ANÁLISE DOS RELATÓRIOS UTILIZADOS PARA AVALIAÇÃO/DESEMPENHO DAS IES

Baseado nos dados resultantes das entrevistas, de acordo com a Figura 22 e, conseqüentemente, no que concerne ao uso de relatórios para medir e avaliar o desempenho das IES, evidencia-se que 79% das Instituições de Ensino Superior privadas do DF utilizam o Balanço Patrimonial, 16% fazem uso do Balancete de Verificação e, somente 5% utilizam outros instrumentos contábeis como planilhas personalizadas, relatórios de acompanhamento. Conforme resposta de um dos entrevistados: “apesar das dificuldades de interpretação do BP, não acredito que exista alguém que não o conheça. Hoje em dia até o MEC exige que seja remetido a ele periodicamente”. Acredita-se que o Balanço Patrimonial é um dos relatórios contábeis mais conhecidos. Primeiro, pela exigência legal e, segundo, por ser muito utilizado para abertura de crédito, tanto junto aos fornecedores, quanto às Instituições financeiras.

Verifica-se, com o percentual de 79%, que há uma predominância no uso da Contabilidade Comercial e das suas demonstrações financeiras, o que demonstra, claramente, a importância e a eficácia desta ferramenta, até porque, em qualquer outro relatório gerencial os dados necessários provavelmente sairiam do balanço patrimonial ou balancete de verificação. Tornou-se perceptível à existência de uma confusão por parte dos gestores, quando da abordagem, por meio dos questionamentos da entrevista, sobre o que diferencia o balanço patrimonial do balancete de verificação. Após sanadas as dúvidas neste sentido, constatou-se um maior entusiasmo e interesse sobre o tema em estudo.

Com a pesquisa constatou-se, também, que os relatórios utilizados para tomada de decisão são mais ou menos utilizados ou valorados de acordo com a formação de cada gestor. Apesar do índice de aceitação do Balanço Patrimonial ser considerável, o relatório é bastante criticado, principalmente em sua formatação técnica, que tem suas deficiências comentadas no

item 4.5. “É claro que todo planejamento orçamentário é feito com base nos relatórios contábeis, mas até hoje tenho dificuldades para interpretar o balanço patrimonial”, afirma um dos entrevistados.

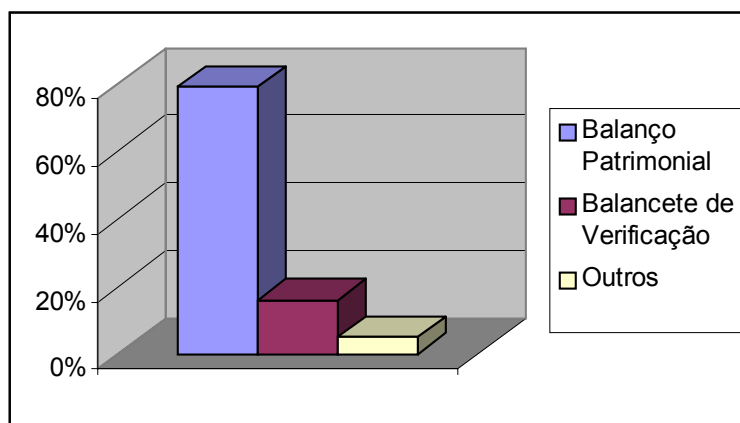


Figura 22: Relatórios utilizados para avaliação / desempenho da IES.

Analisando a Figura 22 fica evidente que o Balanço Patrimonial e o Balancete de verificação são os dois relatórios mais conhecidos pelos gestores das IES privadas do Distrito Federal e, portanto, são os mais utilizados para avaliar o desempenho das mesmas, o que demonstra a aceitação destas ferramentas gerenciais por parte dos gestores. Este fato já era de se esperar por dois motivos. O primeiro, por haver um percentual expressivo de IES que utilizam a contabilidade terceirizada, o que limita as IES receberem como demonstrativos contábeis apenas o BP e o balancete de verificação, o que pode ser verificado no item 4.2. O segundo, é o fato de não existir uma aplicação prática da contabilidade de custos, o que também é um fator limitador, pois, a contabilização de seus custos fica restrita ao uso da contabilidade comercial e seus relatórios são as demonstrações financeiras, conforme descrito no item 4.5, o que será comentado posteriormente.

4.2 RELATÓRIOS PARA TOMADA DE DECISÕES

Neste item avalia-se quais relatórios servem de subsídios para orientar à tomada de decisão e por qual departamento da IES são confeccionados. As informações contábeis são imprescindíveis à tomada de decisões por parte dos gestores, pois, essas retratam a situação financeira e econômica da entidade. O aspecto financeiro é analisado utilizando-se do Balanço

Patrimonial e o econômico através da Demonstração de Resultado do Exercício – DRE - ambos relatórios contábeis.

Para que o gestor de uma IES privada possa, seguramente, tomar decisões, as informações contábeis tornam-se relevantes. Muito mais do que uma relação custo *versus* benefício, faz-se necessário conhecer a qualidade da informação contábil e a fonte (origem) confiável é de suma importância para esta avaliação. Para que uma informação contábil tenha utilidade precisa ser confiável. Qualquer relatório contábil possui a qualidade da confiabilidade quando é confeccionado por uma fonte segura, competente e ausente de erros materiais e ajustes indevidos.

Para produção dos demonstrativos contábeis, que servem de subsídios para os gestores de IES privadas do DF, a pesquisa revela que a prestação de serviços contábeis atualmente pode ser executada de duas formas distintas:

- Contabilidade interna: o contador ou técnico em contabilidade faz parte do quadro de funcionários da entidade. A responsabilidade técnica é da pessoa física, e os serviços, normalmente, são executados nas dependências da empresa; e
- Contabilidade externa: também chamada de terceirizada, esta modalidade de serviços se faz por uma pessoa física que tenha registro de profissional autônomo ou uma empresa legalmente constituída. Neste caso, a responsabilidade técnica é da pessoa jurídica, sendo co-responsável os profissionais que fazem parte do corpo societário da empresa. A prestação do serviço se dá por meio de contrato e é executada em um ambiente externo ao da empresa.

Para a escolha do tipo de serviço contábil que interessa à IES, são vários os fatores analisados, porém, através das respostas dos gestores concluiu-se que o fator determinante para escolha do tipo de serviço contábil utilizado nas IES é o preço, ou seja, quanto será despendido para manter este serviço. Isto pode ser exemplificado através de duas respostas: “Aqui na nossa empresa optamos em ter uma contabilidade interna e mais atuante, mas, é claro, que isto custa um pouco mais caro”, relata um dos entrevistados que mantém o serviço contábil internamente na empresa. “A nossa instituição ainda é pequena e, portanto, optamos

em ter uma contabilidade terceirizada por questão de economia”, revela um entrevistado que decidiu pelo serviço contábil terceirizado.

A pesquisa apontou que na produção dos relatórios, constata-se que 92% dos relatórios que chegam aos gestores das IES são confeccionados pelo setor de contabilidade; 2,5% dos relatórios, destinados à tomada de decisão, são emitidos pela tesouraria e 5,5% são oriundos da gerência administrativa. Foi possível, a partir dos dados obtidos por meio das entrevistas, verificar que 79% dos serviços de contabilidade são terceirizados, um fato bastante relevante, donde depreende-se que o objetivo principal deste tipo de serviço contábil é atender ao fisco. Este fato explica, também, a razão do balanço patrimonial ser o relatório mais utilizado pelas IES, uma vez que, contratualmente, este e o balancete de verificação ficam acordados entre estas Instituições e os escritórios de contabilidade, como pode ser observado por meio da Figura 23.

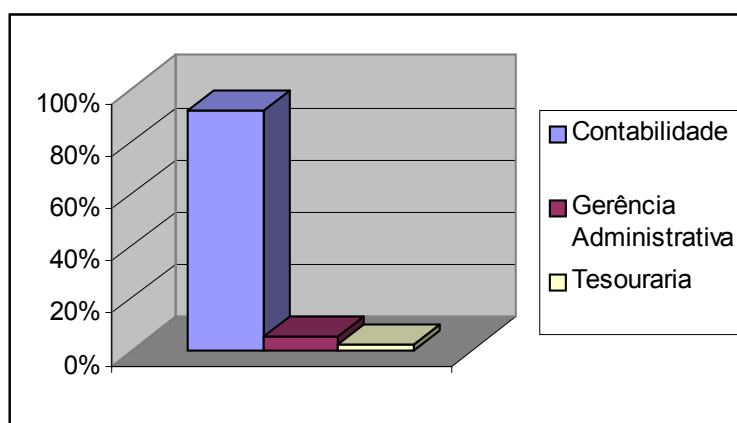


Figura 23: Departamentos que proporcionam relatórios para tomada de decisões.

O fato de 92% dos relatórios que servem de subsídios para tomada de decisão serem produzidos pelo setor de contabilidade, mais o percentual 79% dos serviços contábeis terceirizados, revela que assim como no item 4.1 o balanço patrimonial e o balancete de verificação aparecem, novamente, como ferramentas para tomada de decisões gerenciais. Onde depreende-se que para uma contabilidade regular, a qual registra todos os fatos administrativos de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, estes dois relatórios fazem parte do dia-a-dia de qualquer empresa, inclusive das IES privadas do DF. Assim, revela um dos entrevistados: “Para administrar uma empresa sem os relatórios da contabilidade acredito ser impossível”.

4.3 FREQUÊNCIA DA GERAÇÃO DOS RELATÓRIOS

Observa-se que, na frequência da geração dos demonstrativos contábeis, não há uma regularidade para entrega dos relatórios. No entanto, também neste item, há influência do setor de contabilidade. Percebe-se que a frequência também está relacionada com a característica do serviço prestado.

O serviço contábil, quando executado internamente, é feito de forma mais rápida e atualizada, qualquer relatório necessário pode ser impresso a qualquer momento. Por este motivo apareceram às respostas: semanal, quinzenal e mensal. “Sempre que necessito de informações referentes à contabilidade peço para meu contador e sempre sou atendido”, revelou um gestor de IES. Já para a contabilidade terceirizada, não é tão fácil a atualização, pois, a própria distância entre as empresas já é um fator negativo. Verificou-se que, por mais que a contabilidade esteja atrasada, sempre que o procedimento da escrituração mensal termina, confecciona-se um balancete de verificação. “As vezes a culpa da contabilidade estar atrasada é nossa, pois, nem sempre enviamos os documentos para serem contabilizados nos prazos acordados, mas sempre que fecha o mês a contabilidade manda um balancete”, resposta de um dos entrevistados.

Uma das IES pesquisadas, apesar de ter a contabilidade terceirizada, paga os honorários só mediante a apresentação do balancete de verificação do mês anterior. Quando entrevistado, o diretor financeiro da mesma revelou: “foi uma maneira que encontramos de aliar os interesses das duas empresas. Atualmente, temos uma contabilidade praticamente diária e relatórios semanais, quinzenais e mensais. Vale ressaltar que esta idéia foi, originalmente, concebida pelo contador da empresa contratada”.

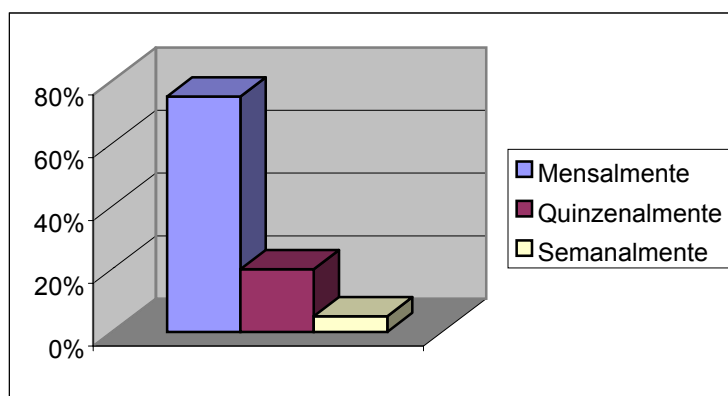


Figura 24: Frequência da geração dos relatórios

Então no que tange à regularidade da emissão dos relatórios, não há uma preocupação, ou melhor, uma exigência de prazos para a geração dos mesmos. Muitos os fazem mensalmente, outros quinzenal ou semanalmente e, até mesmo, quando da necessidade de se obter alguma informação. Conforme exemplificado na Figura 23.

4.4 DECISÕES APOIADAS

O comércio utiliza diversas ferramentas do marketing para aumentar o faturamento e, também, datas comemorativas que alavancam as vendas, como: aniversário, natal, ano novo, dia das crianças, dia dos pais, dia das mães, entre tantas outras datas. O setor de Ensino Superior privado difere um pouco dos demais ramos de atividade, no que concerne às expectativas de receitas. Normalmente, os contratos de prestação de serviços são renovados a cada semestre e, portanto, a receita tende a ser linear. O cálculo é bastante simples: número de alunos *versus* valor da mensalidade. Talvez por esta facilidade em prever as entradas de recursos, percebe-se que os gestores, praticamente, vão escalonando suas decisões. É perceptível, ainda, a preocupação de cada um em cumprir algumas obrigações mensais, tais como folha de pagamento, tributos, aluguel e os serviços essenciais: água, luz, telefone. Portanto, as decisões são as mais variadas, dependendo da estrutura organizacional de cada instituição.

As IES mais tradicionais estão preocupadas com os investimentos no ativo permanente e, na reciclagem do corpo docente. Contam com o prestígio e a tradição, pois, vários estudantes de curso superior destas Instituições são filhos de pessoas que passaram por elas. Enquanto as Instituições mais recentes, ainda não sedimentadas no mercado, preocupam-se com a diferenciabilidade, investindo em inovações tecnológicas, melhorias no espaço físico e propagandas, a fim de divulgar os cursos, ou seja, seu produto e o quantitativo de vagas à sociedade.

As decisões apoiadas, tomadas com base nas informações fornecidas pelos relatórios, são as mais variadas e foram classificadas de acordo com as respostas dadas pelos gestores quando da entrevista. A tabela 3 lista as principais respostas dadas pelos gestores de IES privadas do DF.

Tabela 2: Decisões apoiadas pela contabilidade

DECISÃO	FREQÜÊNCIA	%
Propaganda	48	26
Treinamento e reciclagem de pessoal	28	15
Reforma e ampliação para novos cursos	24	13
Implementação de novos cursos	22	12
Preço dos serviços	18	10
Aquisição de livros e periódicos	17	9
Aquisição de mobiliário	11	6
Aquisição de computadores	9	5
Aquisição de softwares	4	2
Reforma do mobiliário	4	2

O item **propaganda** foi o que mais apareceu dentre as respostas dadas pelos gestores, e representa um percentual de 26%, índice bastante expressivo, acredita-se que pela concorrência cada vez mais acirrada, chegando o Distrito Federal no ano de 2002, a contar com mais de 50 IES privadas, localizadas no Plano Piloto e Cidades Satélites. A este respeito, salientou um dos entrevistados: “O negócio de Ensino Superior no Brasil é rentável, mas, até que se tenha a quarta turma, ou seja, ao final de dois anos, temos que fazer investimentos e ir pra mídia”.

No que concerne a **treinamento e reciclagem de pessoal**, existe uma preocupação por parte dos gerentes, talvez pela necessidade de ter em seu corpo docente professores mestres e doutores, o que leva a crer que seja um investimento duplo, pois, além da formação do profissional este fato sempre é veiculado na mídia como um diferencial. Não obstante, estas titularidades também contam pontos nas avaliações periódicas que são feitas pelo MEC, e são quesitos para compor os conceitos de avaliação de IES. Acredita-se que por esta razão o percentual foi de 15%, o qual revela a importância da alocação de recursos neste item. Ressalta um gestor: “investir somente em instalações não resolve o problema, ter um corpo docente bem preparado é o maior diferencial”.

A **reforma e ampliação para novos cursos**, também foram bastante citadas pelos gestores. Apesar de parecer simples, não é, pois, conforme descrito no item 1.2, grande parte das IES privadas do DF foram, no passado, escolas de ensino fundamental e médio, que por terem sido transformadas em faculdades agora necessitam de adaptações para esta nova fase, onde provavelmente, terão que construir laboratórios, centros de informática, auditório, refeitório. O índice de 13% é um indicador que justifica o interesse do gestor por este investimento: “O alunado, de uma forma geral, está cada dia mais exigente. Criar um espaço físico confortável, tanto para o corpo discente quanto para o corpo docente é uma busca constante”, afirma um dos entrevistados.

O percentual de 12% para **implementação de novos cursos** tem uma relação intrínseca com o item anterior, pois, antes de qualquer curso superior ser autorizado pelo MEC, existe uma comissão do Ministério, que faz uma auditoria nas instalações da IES requerente; um dos entrevistados fez a seguinte abordagem: “A comissão do MEC que vem avaliar a escola sempre acha alguma coisa pra fazer: é uma escada que falta, fita antiderrapante, é uma rampa pra portadores de necessidades especiais, um elevador, ampliação da biblioteca, muitas outras exigências”.

As decisões apoiadas com relação ao **preço dos serviços** alcançaram um percentual de 10%, não configurando um percentual muito expressivo também, pois a educação superior privada tem seus preços vigiados pelo MEC. Este percentual torna-se relevante para as IES que encontram-se implementando novos cursos. No item preço, obteve-se por meio da pesquisa, um dado bastante interessante. Mesmo sem critério, e sem aplicação prática de um sistema de custos, as IES quando da formulação dos preços das mensalidades realizam pesquisas de preços em outras Instituições que também oferecem determinado curso. Em última análise, calcula-se uma média e é estabelecido seu preço. Esta prática chama atenção, pois é a subtração do preço estimado ou preço de mercado da margem de lucratividade desejada, visando atingir um custo, o que de acordo com o item 2.2.4. este é um procedimento típico do custo-meta. Percebe-se, então, que esta prática é uma forma não de vencer o concorrente mas, de estar competindo, conforme relata um dos entrevistados: “Com a concorrência do jeito que está, se eu ficar com o preço acima do mercado, no semestre que vem eu perco aluno para o concorrente”.

Um exemplo a ser mostrado é o caso de uma Faculdade, localizada na cidade satélite de Taguatinga – Distrito Federal. Nesta instituição são oferecidos três cursos: pedagogia, nutrição e enfermagem. A tabela 4 contempla um resumo:

Tabela 3: Total de alunos x mensalidades para o primeiro semestre/2002

CURSO	Nº. DE ALUNOS	PREÇO-META	TOTAL
PEDAGOGIA	367	420,00	154.140,00
NUTRIÇÃO	209	778,67	162.742,03
ENFERMAGEM	273	834,33	227.772,09
⇒		TOTAL	544.654,12

Fonte: Secretaria da Faculdade (2001).

Tomando por base os valores da tabela acima, obtém-se o esquema que segue:

PREÇO-META.....	544.654,12	} Valor disponibilizado para manutenção de suas atividades
(-) CUSTO-META.....	(0,00)	
(=) LUCRO OPERACIONAL-META.....	0,00	} Resultado operacional definido pelo gestor

Esta tabela demonstra o total do faturamento da instituição. Após observá-la, pode-se concluir que do valor arrecadado, a faculdade terá que manter-se em suas atividades normais. Sendo conhecido o preço-meta, determina-se o lucro operacional-meta e a diferença será o valor do custo-meta, conforme demonstrado na figura 25:

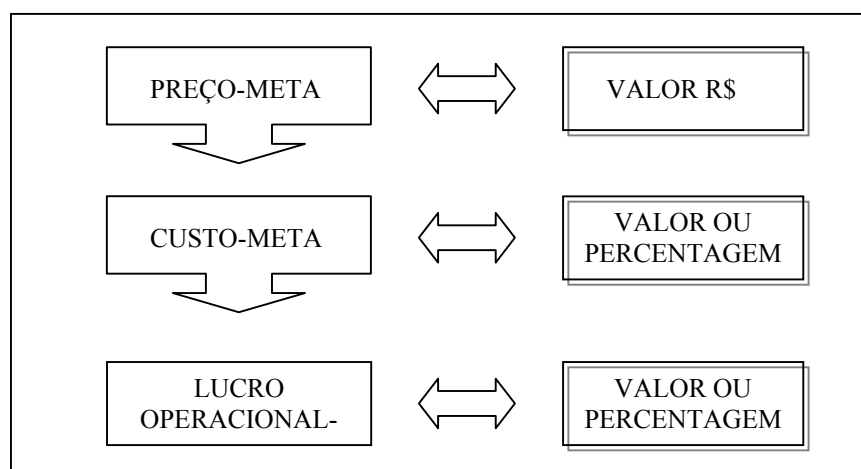


Figura 25: Esquema do custo-meta

Na resposta **aquisição de livros e periódicos**, obteve-se o percentual de 9%, onde os gestores manifestaram, mais uma vez, uma preocupação quanto as exigências do MEC, pois para que o órgão possa emitir conceitos sobre as IES o mesmo faz uma análise dentro de quesitos pré-estabelecidos que vai do grau de instrução do corpo docente ao acervo bibliográfico. Neste item a entrevista revela que o maior problema do gestor de IES não é exatamente a efetiva compra das bibliografias, pois, as editoras e distribuidoras de livros oferecem condições de pagamento bastante facilitadas. Até mesmo os bancos, atentos a este nicho, abriram linhas de financiamentos exclusivas. O espaço físico realmente é uma grande preocupação, “manter uma biblioteca atualizada custa caro, mas, não adianta comprar e não ter onde colocar”, responde um dos entrevistados.

Com relação à **aquisição de mobiliário**, as respostas não foram também especificamente voltadas para a compra em si, mas, uma preocupação em melhorar os aspectos do conforto e visual. “A aquisição de mobiliário como: cadeiras estofadas, ventiladores, em alguns casos ar condicionado, é um investimento imprescindível, pois, os alunos sempre fazem comparações com outras faculdades, mas o *lay out* também é muito importante”. Esta afirmação de um dos entrevistados e o índice de 6% para este item são um indicador de que esta questão preocupa os gestores, até porque também foi citado, por diversas, vezes o item reforma do mobiliário, o que será comentado no final.

O **investimento em informática** chama a atenção, pois, nas respostas os gestores diferenciaram hardware de software. O percentual foi de 5% para a parte física, **aquisição de computadores** e 2% para a lógica, **aquisição de softwares**. O que indica através das respostas dadas, que existe uma certa preocupação por parte dos gestores em ter basicamente um laboratório de informática onde os computadores adquiridos já venham com os programas computacionais, imprescindíveis ao seu funcionamento, inclusive com acesso a internet, e estes atenderiam aos alunos e professores de um modo geral, não necessitando investir em programas específicos. Na visão dos gestores a aquisição de *softwares* está voltada ao atendimento da gerência administrativa, onde a modernização traria, entre outras coisas, rapidez no atendimento. “Antigamente pra fazer a matrícula o aluno tinha que vir à faculdade, hoje em dia se quiser pode fazê-la pela internet”, afirma um dos entrevistados.

Acredita-se que as respostas referentes à **reforma do mobiliário**, que somaram 2%, deve-se ao fato do fluxo de pessoas utilizando o mesmo espaço físico faça com que neste ramo de atividade o setor de manutenção seja bastante procurado, pois, em algumas IES

pesquisadas as mesmas oferecem cursos nos períodos manhã, tarde e noite, o que indica que a depreciação do mobiliário em geral seja acelerada pelo uso contínuo. Esta é realmente uma preocupação unânime entre os entrevistados, pois, com a pesquisa sabe-se que dependendo do porte da IES em alguns casos verifica-se a existência de um setor específico para este fim e em outros nas Instituições menores sempre tem uma pessoa que acumula entre outras coisas a função de cuidar do mobiliário, o que pode ser comprovado com a resposta de um dos entrevistados: “Eu sei que nas grandes faculdades existem setores para cuidar da manutenção, nós aqui não temos um setor específico e sim uma pessoa que nos apóia neste sentido”.

Com base nas respostas dadas pelos entrevistados, quanto às decisões apoiadas pelos gestores, utilizando as informações contábeis, conclui-se que a concorrência especificamente neste ramo de atividade está fazendo com que cada gestor crie sua diferenciabilidade. O uso da contabilidade e conseqüentemente das informações contábeis, através dos relatórios, passa a ser um fator determinante na tomada de decisão. Por outro lado, o aproveitamento destas informações, depende dos conhecimentos técnicos de cada gestor, pois, conforme o item 4.1 o Balanço Patrimonial aparece como sendo o relatório mais utilizado pelas IES privadas do DF, e desta forma também foi criticado principalmente por apresentar informações resumidas e deficientes na interpretação, o que será comentado no próximo item.

4.5 DEFICIÊNCIAS

Neste tópico, comentam-se as deficiências encontradas pelos gestores nos relatórios gerenciais utilizados nas IES. A figura 22, apresentada anteriormente, mostra que o relatório mais utilizado é o balanço patrimonial e conseqüentemente foi o mais comentado pelos entrevistados. A figura 26 apresenta as principais deficiências encontradas nos relatórios gerenciais.

A maior parte das informações obtidas por meio de relatórios, segundo a maioria dos entrevistados, traz deficiências por mostrarem-se muito sintéticas. Esta ocorrência dá-se em 65% delas. Um dos entrevistados revela: “O balanço patrimonial é muito confuso, as informações são muito sintéticas”.

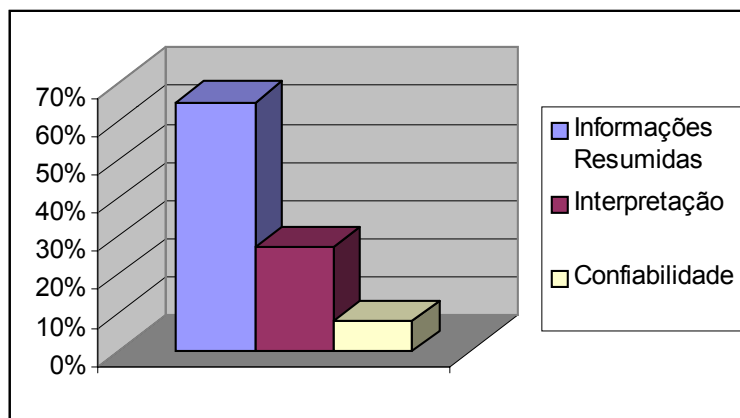


Figura 26: Deficiências dos relatórios gerenciais

Acredita-se que esta deficiência deve-se ao fato de existirem dois fatores que prejudicam a boa interpretação dos relatórios. O primeiro, conforme já comentado, é a falta de conhecimento técnico contábil por parte dos gestores para extrair as informações necessárias para tomada de decisões. O segundo é o aspecto legal, pois, de acordo com a Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976, em seu artigo 176, institui as demonstrações financeiras, já comentadas no item 2.3, o que pôde ser observado o BP é uma demonstração contábil que é normatizado por lei e sua estrutura também definida, o que impede fazer algumas mudanças quando da sua publicação, pois, juntamente com o livro Diário, o BP é registrado em cartório ou na junta comercial, dependendo do caso.

Por outro lado, sem dúvida o BP é a mais popular de todas as demonstrações financeiras, sendo comum o uso e manuseio nas atividades do dia-a-dia. O contato dos gestores de IES com o relatório, como, por exemplo, no pleito de financiamento, abertura de contas bancárias, compra a prazo, contratação de auditorias, envio para o MEC.

Mas, o problema é que o BP é um relatório técnico e, para interpretar as informações nele contidas faz-se necessário o mínimo de conhecimento contábil. Conhecimento este que pode valorar mais ou menos o relatório, conforme já visto no item 4.1. Conclui-se, desta forma, que o gestor quando não utiliza o BP é por não conseguir interpretar, ou seja, extrair as informações nele contidas, esta deficiência representa 27% das respostas. “O Balanço Patrimonial é muito resumido, não entendo muita coisa, quando preciso de uma informação recorro às minhas planilhas”, confidenciou um dos entrevistados.

A confiabilidade aparece como deficiência em 8% das respostas o que pode demonstrar uma preocupação quanto à fonte, quem elaborou os relatórios, mas, fica claro na entrevista

que a confiabilidade pode ser entendida como sendo uma preocupação dos gestores no sentido dos relatórios estarem contemplando todos os fatos ocorridos, ou seja, espelhando a realidade da empresa. “Como sou leigo no assunto, às vezes penso se eu posso confiar nos relatórios que me são entregues. Será que tudo que acontece na empresa está ali resumido?”, respondeu um dos entrevistados.

4.6 DESCONHECIMENTO DOS SISTEMAS DE CUSTOS

Neste item relata-se o grau de desconhecimento dos sistemas de custos, por parte dos gestores das IES privadas do DF. A entrevista semi-estruturada demonstrou que há um significativo desconhecimento quanto aos sistemas de custos, por parte dos gestores das Instituições em estudo. Alguns manifestaram poucas informações por ouvirem falar, mas desconhecem até mesmo a nomenclatura desses sistemas. Assim revela um dos entrevistados: “Sistema de custos eu não conheço, eu sei o que é custo”. O que era de se esperar, pois, o uso da contabilidade de custos em empresas prestadoras de serviços é ínfimo. Estima-se, que parte desta desinformação está intimamente ligada ao elevado número de serviços contábeis terceirizados. E o restante pelo desconhecimento da contabilidade de custos por parte da cúpula administrativa da instituição.

Conforme visto no item 4.1, o elevado número de IES que utilizam o serviço contábil terceirizado é um dado que revela uma preocupação por parte dos gestores em ter uma contabilidade voltada apenas para atender o fisco, e não uma contabilidade gerencial, donde se espera extrair informações necessárias para administração da instituição. O que pode ser comprovado quando da resposta de um dos entrevistados sobre seu conhecimento da contabilidade de custos: “Quando contratei a empresa de contabilidade foi pra fazer a minha contabilidade, como toda empresa tem a sua. Eu não sabia que a contabilidade tinha essas ramificações”. Desta forma acredita-se que o serviço contábil terceirizado é um fator que causa desconhecimento sobre os sistemas de custos e conseqüentemente das vantagens competitivas pelo uso das informações que poderiam ser confeccionadas pelos mesmos. Com estas afirmações acredita-se que nas IES privadas do DF, o conhecimento, a difusão e implementação de um sistema de custos deve partir do setor contábil da organização, e conforme o exposto no item 4.2, normalmente os contratos de prestação de serviços não estendem a tal ponto, sem contar a capacitação para executar. Por conseguinte, não se tem um sistema mais, ou menos difundido nessas Instituições, impossibilitando a verificação da

eficácia de qualquer que seja o sistema utilizado. Fica evidente esta afirmação, quando da análise da resposta de um gestor de IES: “Não quero saber o nome ou se é custo ou despesa. Quero saber quanto eu recebi, quanto paguei e qual o resultado”.

O fato é que mesmo as IES que mantêm sua contabilidade interna com um profissional da área: técnico contador ou contador acredita-se que os mesmos não possuem formação ou conhecimento na área de custos para implementação de algum sistema de custeio. O que também acontece com as demais pessoas da direção das IES. O que pode ser observado com a afirmação de um dos entrevistados: “Falo todo dia em custo. Quanto vai me custar tal coisa? Agora, sistema de custos eu não sei o que é”. Esta resposta indica que os administradores das IES privadas do DF, de um modo geral, desconhecem os sistemas de custos.

Vale ressaltar que, conforme descrito no item 4.4, na formulação do valor da mensalidade a ser cobrada, devido a concorrência cada dia mais acirrada, utiliza-se da idéia do custo-meta, não pelo conhecimento da sua forma, pois, é feito de modo empírico, e, sim pela lei da oferta e da procura.

4.7 INTERESSE EM SISTEMAS DE CUSTOS

Conforme ressaltado no item 4.6, existe um significativo desconhecimento dos sistemas de custos por parte dos gestores das IES, fato que entre outros fatores deve-se à formação das pessoas envolvidas na administração das Instituições.

Apesar de não conhecerem os sistemas de custos e sua utilidade como ferramenta gerencial, ao final da entrevista, onde o entrevistador tenta difundir vantagens quando da utilização de algum sistema de custos, muitos dos entrevistados demonstraram um nível significativo de interesse em conhecerem um sistema de custos que lhes possibilite mais informações e, deste modo, maiores ganhos. Aceitando, ainda, disponibilizar parte de seus recursos (investimentos), para implementação do mesmo. “Nunca ninguém havia comentado a existência de um mecanismo que pudesse me ajudar a gerenciar. Mas se existe um sistema de custos, ou seja lá o que for, que vai tornar a minha instituição mais competitiva, gostaria de conhecer e sou capaz até de pagar por ele”, respondeu um dos entrevistados.

A partir deste relato fica evidente que os gestores, de um modo geral, estão sensíveis a utilização de novas e modernas ferramentas gerenciais, mas defrontam-se com o

desconhecimento das mesmas, tornando-se este, um grande problema. A partir disto, é notório que a contabilidade das IES, sendo terceirizada ou não, o foco é sempre atender ao Fisco.

De posse de todas as informações obtidas a partir das entrevistas, como: análise dos questionamentos, comentários e respostas obtidas, fica evidente que os gestores das IES estão abertos, sensíveis a novas tecnologias gerenciais, inclusive, a um sistema que possa gerenciar seus custos. Mas, a pesquisa revela que o não uso de qualquer sistema de custos deve-se ao fato de muitos e/ou a maioria conhecerem tão pouco ou quase nada sobre o assunto abordado, tanto os gestores, quanto as demais pessoas envolvidas no processo de gestão.

Desta forma conclui-se que o desinteresse sobre um sistema de custos está diretamente ligado à desinformação sobre os mesmos. As demais pessoas ligadas à administração da empresa, principalmente o setor contábil normalmente é omissa por falta de conhecimento específicos e as demais pessoas como diretores financeiros, administrativos, pedagógicos se isentam alegando ter outras atividades que ocupam seu tempo. Através das entrevistas, onde o entrevistador comenta sobre as vantagens do uso da contabilidade de custos, foi possível saber que existe uma significativa aceitação de um sistema de custos. O que falta é uma maior divulgação e um entrosamento entre gestores e contadores das IES, o que pode ser observado pelo relato de um dos entrevistados: “Eu tenho interesse em usar qualquer recurso que me ajude a controlar os gastos da instituição, agora, não sou a pessoa mais indicada para isto. Acredito que deveria partir da direção financeira ou da contabilidade”.

4.8 COMENTÁRIOS FINAIS

Através de entrevista semi-estruturada junto aos gestores de IES privadas do DF, verificou-se de que maneira as IES privadas do DF utilizam a contabilidade de custos como ferramenta no processo de tomada de decisões e conseqüentemente a capacidade e o interesse demonstrado por estas Instituições na utilização de um sistema de custos.

Para tanto, as respostas dadas pelos gestores de IES foram analisadas de forma a evidenciar quais relatórios são utilizados para avaliação / desempenho das mesmas, onde concluiu-se que o Balanço Patrimonial é a peça contábil mais utilizada, alcançando um percentual de 79% de utilização. O que revela uma considerável aceitação da contabilidade como fonte de informações necessárias para tomada de decisões. Talvez por isso a pesquisa

revelou que 92% dos relatórios que chegam aos gestores das IES são confeccionados pelo setor de contabilidade.

Apesar da contabilidade ter a credibilidade para confecção dos relatórios, seu demonstrativo mais conhecido e utilizado, o BP, foi criticado pelos gestores que apresentaram algumas deficiências como: informações resumidas, interpretação e confiabilidade. Acredita-se que a maior parte das críticas deve-se ao fato do BP ser uma demonstração financeira e sua estrutura ser definida por lei (6404/76) e o desconhecimento contábil por parte das pessoas que administram as IES privadas do DF, o que inviabiliza a interpretação do demonstrativo.

No que concerne a frequência da geração dos relatórios concluiu-se que não há uma regularidade para entrega dos mesmos. Pelo menos na prática não existe prazo estipulado, o que difere é o tempo gasto para emissão dos mesmos, dependendo do tipo de serviço contábil que a IES utiliza para contabilizar os fatos administrativos: Contabilidade interna ou Contabilidade externa. Portanto, concluiu-se que, no que tange à regularidade da emissão dos relatórios não há exigência quanto a prazos para geração dos mesmos, sendo preparados até mesmo quando da necessidade de se obter informações, principalmente para atender fornecedores, Instituições financeiras, sócios, *fisco* e até mesmo o MEC, o que pode acontecer semanal, quinzenal e mensalmente.

Após ter os relatórios em mãos, várias são as decisões apoiadas pelos gestores. Na pesquisa foram tabuladas as que mais apareceram de acordo com as respostas dadas na entrevista. Os itens propaganda e treinamento e reciclagem de pessoal, se destacaram pelo número de vezes que foram citados pelos gestores. Acredita-se que os aspectos concorrenciais são os fatores que influenciaram nas respostas. Pois, na região do DF, ou seja, plano piloto e cidades satélites o Ensino Superior privado foi um setor que teve um crescimento expressivo, aproximadamente 20% passando de 39 em 2000 para 47 em 2001 o número de Instituições.

Contudo mesmo utilizando relatórios oriundos da contabilidade, no que concerne ao conhecimento dos sistemas de custos, a pesquisa revelou que há um significativo desconhecimento quanto ao uso da contabilidade de custos e conseqüentemente dos sistemas de custos por parte dos gestores de IES privadas. O que faz acreditar que pelo menos no setor de Ensino Superior privado do DF a contabilidade comercial tem substituído a contabilidade de custos. Portanto, conclui-se que o número de IES que utiliza o serviço de contabilidade

terceirizada é o fator que mais contribuiu para que o grau de desconhecimento dos sistemas de custos por parte dos gestores de IES privadas seja bastante relevante.

Entretanto, apesar de não conhecerem as vantagens competitivas pelo uso de um sistema de custos, os gestores de IES privadas do DF, demonstraram estarem sensíveis a novas e modernas ferramentas gerenciais. A contabilidade de custos aparece como opção para contabilização e gerenciamento dos custos, servindo como instrumento de subsídios de informações para tomada de decisões.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Após todo trabalho de pesquisa fundamentado nos princípios e nas concepções acerca do tema constantes deste acervo, neste capítulo, apresentam-se as conclusões e recomendações finais do estudo.

5.1 CONCLUSÕES

O aumento do número de Instituições de Ensino Superior no DF muda o cenário da educação privada e traz consigo a competitividade entre as mesmas, pois é grande a oferta de vagas para determinados cursos superiores. Com isto, há a necessidade de cada instituição criar sua diferenciabilidade: a alocação correta dos recursos passa a ser uma condição *sine qua non*. Para tal o uso do sistema de custeio é uma ferramenta imprescindível para o gerente.

Se nas indústrias brasileiras é perceptível um número reduzido de organizações que dispõem de um bom sistema de custos coordenado e integrado com a contabilidade, nas empresas prestadoras de serviços, em especial, nas Instituições privadas de Ensino Superior, a realidade é bem pior. Isto pode ser comprovado por não existir bibliografia específica pertinente à contabilidade de custos em IES. São raros os casos de prestadoras de serviços que contam com um adequado sistema para controle e apuração de seus custos.

É notório que há um grande nicho de mercado de trabalho para os contadores e consultores de empresas, na prestação de consultoria e assessoria às organizações carentes de um bom sistema de controle e apuração dos custos dos serviços prestados.

O objetivo geral desta pesquisa foi levantar o nível de utilização da contabilidade de gestão pelas IES privadas do Distrito Federal . Sendo que este foi orientado pelos seguintes objetivos específicos:

Com o *primeiro objetivo específico*, buscou-se verificar se as IES privadas do DF utilizam a Contabilidade de Custos. Os dados revelados pela pesquisa mostram que, de forma ordenada e científica, nenhuma das trinta e oito IES pesquisadas usam a contabilidade de custos. As Instituições inquiridas sobre a utilização da Contabilidade de Custos como ferramenta no processo de tomada de decisões demonstraram um desconhecimento quase que total quanto aos sistemas de custos por parte dos gerentes. Deste fato, depreende-se que o

gestor não tem conhecimento dos sistemas de custos, porque na maioria das vezes quem elabora os relatórios gerenciais também não os tem. Talvez, por isto, 79% dos serviços contábeis são terceirizados, o que torna evidente a preocupação em atender apenas ao fisco.

A pesquisa mostrou que pouquíssimas Instituições utilizam a Contabilidade de Custos e, as que fazem uso desta, o fazem de maneira pouco aproveitável, ou seja, não exploram todo o potencial que dela pode ser obtido, pois usam-na de forma empírica. A pesquisa revela não existir uma adequada utilização de qualquer sistema de custos. Existe sim, um desconhecimento dos sistemas de custeio, o que não ocorre com a palavra “custos”, muito utilizada no dia-a-dia das IES, principalmente por haver uma confusão entre custos e dispêndios. Conclui-se, também, que a preocupação principal das IES é com o preço, pois a concorrência entre elas é acirrada. Apesar da pesquisa ter contemplado apenas as trinta e nove IES autorizadas pelo MEC, até o ano de 2000, no primeiro semestre do ano de 2002, já passava de cinquenta o número de IES autorizadas pela entidade competente.

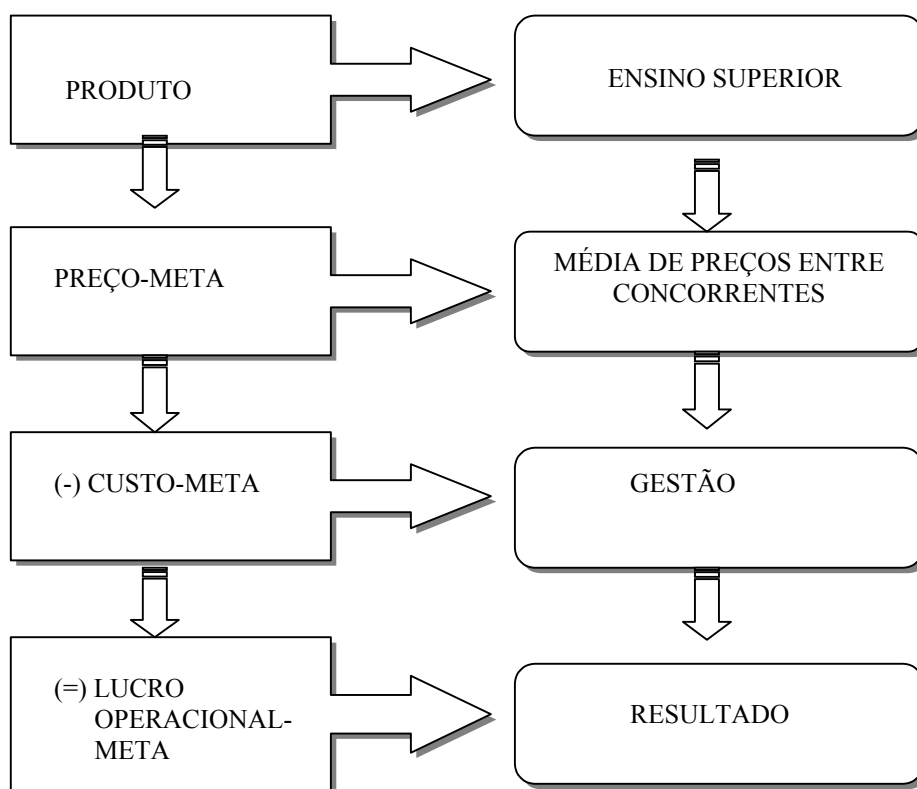


Figura 27: Aplicação do custo-meta em IES

O gestor de IES acredita que o valor da mensalidade pode ser um diferencial na escolha da faculdade. Em virtude disto, pôde-se perceber por meio da pesquisa, que quase

todas têm uma planilha com os valores cobrados pelas suas concorrentes, a partir da qual, faz-se uma média de preços, estabelece-se o valor do serviço e, depois, adequa-se tal valor à sua realidade conforme o número de alunos e, conseqüentemente, o faturamento. Percebe-se que, de acordo com o referencial teórico, neste ambiente de Ensino Superior privado, poderia ser implantado, por exemplo, o custo-meta, que foi discutido no capítulo 2 e, cuja aplicação pode ser descrita conforme a figura 27.

Investigar a capacidade e o interesse demonstrados por essas Instituições, na utilização da Contabilidade de Custos, caracteriza o *segundo objetivo específico*, que possui uma relação intrínseca com o primeiro, onde verificou-se que de maneira ordenada as IES privadas do DF não utilizam a contabilidade de custos. Portanto, através da pesquisa, sabe-se que as IES não utilizam a contabilidade de custos devido a vários fatores relatados principalmente no item 4.6, entre eles pode-se destacar o desconhecimento do tema por parte das pessoas que administram as referidas Instituições de ensino. Por outro lado, de acordo com o item 4.7, onde comentou-se sobre o interesse em sistemas de custos, existe uma pré-disposição por parte dos gestores de IES privadas do DF em utilizarem a contabilidade de custos e por conseqüência um sistema de custos que atenda as necessidades gerenciais das Instituições. Principalmente pela carência de informações sobre seus custos, pois, pela falta da contabilidade de custos, a contabilidade comercial é que aparece como instrumento utilizado para contabilização dos mesmos. Entretanto, no decorrer da entrevista, quando o entrevistador pôde de maneira rápida e sintética explicitar as vantagens competitivas frente aos seus concorrentes, os gestores mostraram grande interesse na contabilidade de custos como ferramenta gerencial e a utilização das informações para tomada de decisões, pois a concorrência, conforme relatado no item 4.4, é um dos principais problemas enfrentados pelas IES privadas do DF. Uma das preocupações dos gerentes das IES, no que se refere à implantação de algum sistema e, no uso da contabilidade de custos, é o próprio custo de implantação e manutenção, o que pode ser comprovado com a resposta de um dos entrevistados, pois o mesmo afirma ter interesse em um sistema de custos e, até aceita disponibilizar parte de seus recursos para este fim, conforme relatado no item 4.7. Isto reforça a tese de que os gestores conhecem bem a palavra custos, o que não ocorre com a contabilidade de custos, propriamente dita.

Apresentar quais instrumentos de gestão são utilizados pelas IES privadas do DF representa o *terceiro objetivo específico*, por meio do qual a pesquisa revelou três fatos importantes para este quesito. O primeiro é o fato das IES privadas do DF não utilizarem uma

contabilidade de custos como ferramenta gerencial. O segundo é o fato de não ter sido encontrada bibliografia específica sobre custos em IES, e o terceiro e último é que 79% dos serviços de contabilidade serem terceirizados.

A ausência de uma contabilidade de custos específica e atuante para as IES pesquisadas abre margem para que a contabilidade comercial exerça além da contabilização obrigatória, aquela exigida pela legislação, forneça também as informações referentes aos custos das Instituições. Pôde-se perceber que usando da estrutura do balanço patrimonial e conseqüentemente do plano de contas, faz-se uma separação entre custos e despesas. Fica bastante visível principalmente na parte de pessoal, a divisão entre o pedagógico e o administrativo. Mas esta separação não tem cunho gerencial, apenas fiscal. Descobriu-se que ao final do exercício social as empresas são obrigadas a fazer a declaração de imposto de renda da pessoa jurídica – DIPJ, e apresentá-la ao Ministério da Fazenda. Para compor a referida declaração faz-se uma distinção entre custos e despesas. Todo o gasto relacionado com o serviço educacional classifica-se de custos, os demais, despesas.

Conforme constatado na pesquisa, o fato de não existir uma bibliografia específica de custos em IES chama atenção, pois, é um setor que nos últimos anos cresceu de forma rápida e os autores e profissionais da área de custos ainda não abordaram este tema nas bibliografias, fazendo com que o acervo bibliográfico seja insuficiente para que os profissionais da área contábil e demais pessoas ligadas à direção de instituição de ensino possam se atualizar. Desta forma observa-se que o fato das IES privadas do DF não utilizarem a contabilidade de custos deve-se ao fato das pessoas que fazem parte da direção das Instituições estarem desinformadas quanto à relevância do uso de um sistema de custos.

Por fim, um ponto determinante do uso de outros instrumentos para contabilização dos custos, é o percentual de 79% das IES utilizarem serviços contábeis terceirizados. Com este dado pode-se afirmar que na prática a contabilização dos custos das IES fica restrita apenas ao uso da contabilidade comercial, que por uma questão operacional separa os dispêndios efetuados para manutenção dos serviços prestados. E, de acordo com o item 4.1, alguns gestores além dos relatórios como balanço patrimonial, balancete de verificação, confeccionam, paralelamente, algumas planilhas, contendo apenas receitas, despesas e resultado.

Acredita-se que o setor de contabilidade, principalmente, aqueles que prestam serviços terceirizados para as IES privadas do DF, por apresentar um percentual tão expressivo de acordo com a pesquisa, tenha a responsabilidade de se especializar e iniciar um trabalho de

divulgação da contabilidade de custos junto às Instituições que utilizam dos serviços contábeis.

Para tanto, sugere-se que os profissionais empresários da contabilidade busquem alternativas junto às Instituições que representem a contabilidade e que promovam a difusão e o estudo da contabilidade de custos como é o caso da Associação Brasileira de Custos, IBRACON, Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Conselho Regional de Contabilidade – CRC, Associação Internacional de Contadores de Custos e Associação de Professores de Custos.

Levantar as decisões apoiadas pelos instrumentos utilizados compõe o *quarto objetivo específico*, o que foi discutido no item 4.4, que contém uma relação das dez decisões mais respondidas pelos gestores, na qual fica patente, mais uma vez, que a concorrência entre as IES privadas é realmente uma das maiores preocupações dos gestores, pois, as decisões apoiadas pelo uso de relatórios contábeis revelam esta situação, conforme pode ser visto na tabela 3.

Neste ambiente competitivo, cada gestor de IES privada, de acordo com sua competência, faz alocações de recursos que revelam o planejamento administrativo da entidade. O item que mais se destacou no rol de respostas dadas pelos gestores foi propaganda, evidenciando uma preocupação da grande maioria em estar na mídia. Pois, no setor de ensino superior privado do DF há um aumento de aproximadamente 20% de IES por ano. Esse mercado em franca expansão torna-se um ambiente propício para aplicação da contabilidade de gestão, pois, os relatórios gerenciais específicos seriam uma fonte de dados imprescindíveis para uma correta tomada de decisão por parte dos administradores.

O item 4.5 apresenta as deficiências dos relatórios utilizados, onde, investigar carências apresentadas pelos instrumentos forma o *quinto objetivo específico*. Neste tópico foram discutidas as dificuldades encontradas pelos gestores ao se utilizarem o balanço patrimonial e o balancete de verificação, relatórios mais utilizados pelos gestores de acordo com o item 4.1.

Dentre outras afirmações, a que mais chama atenção é a interpretação do relatório. Somando os que responderam que as informações são sintéticas com o que responderam sentir dificuldades de compreender o relatório, chega-se ao percentual de 92%. Este índice leva a crer que a grande maioria dos entrevistados não têm conhecimentos técnicos

contábeis para extrair as informações ali registradas. Pois, conforme descrito no capítulo 2, o balanço patrimonial é uma demonstração financeira prevista em lei e, portanto, com uma estrutura de grupos e subgrupos definidos e conceituados.

Conclui-se então que apesar de ser muito utilizado, o BP não é absorvido em sua inteireza, por apresentar-se de forma técnica e necessitar de conhecimentos mínimos de contabilidade. Isso reforça a tese de que o uso da contabilidade gerencial pode trazer vantagens competitivas, pois, como já foi visto, seus relatórios são idealizados e preparados de acordo com o objetivo e o usuário que pretende alcançar.

Portanto, com a pesquisa conclui-se que os gestores de IES privadas do DF não utilizam a contabilidade de custos, e de uma maneira geral não conhecem quais são as vantagens da utilização de um sistema de custos. Mas, por outro lado demonstraram estar dispostos a conhecer novas tecnologias e utilizarem ferramentas gerenciais que possam ajudá-los na administração de seus negócios. Para a contabilização de seus custos as IES utilizam a contabilidade comercial como instrumento para atender o fisco e através dos relatórios como balanço patrimonial e balancete de verificação, ou seja, administram seus custos de uma forma bastante simples e empírica. Pôde-se perceber também que existe uma expectativa bastante positiva por parte dos gestores, das IES privadas do DF, quanto à utilização da contabilidade de custos. Através das entrevistas fica evidente que os administradores destas Instituições não conhecem as vantagens competitivas do uso da contabilidade de custos como ferramenta gerencial, fato revelado pelo item 4.6. Mas, demonstraram um nível significativo de interesse quanto ao uso de um sistema de custos que lhes possibilite um melhor controle de seus custos, conforme relato dos próprios gestores, o que foi explorado no item 4.7.

Percebe-se, claramente, que o setor de serviços é carente e necessita da contabilidade de custos como ferramenta imprescindível que é, frente à concorrência, principalmente no mercado de Ensino Superior privado do Distrito Federal.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Este estudo não tem a pretensão de ser completo, mas busca despertar naqueles que, de uma maneira ou de outra, fazem uso da Contabilidade de Custos ou necessitam dela, a necessidade de explorar todas as possibilidades do uso devido desta, de forma a obter ganhos

tanto no que concerne às tomadas de decisões em nível gerencial, quanto aos ganhos reais em termos de lucratividade financeira. Portanto, é notório que o tema discutido não se esgota e nem pode se esgotar com esta pesquisa. Ao contrário, espera-se que este trabalho seja o ponto de partida para estudos vindouros, na perspectiva de se questionar mais, a fim de que o interesse ora despertado, não se perca e cesse, visto que, como foi relatado, não existe obra específica que trate da Contabilidade de Custos em Instituições de Ensino Superior.

Sugere-se que os autores e pessoas que se dediquem ao estudo da contabilidade de custos despertem atenção para o setor de Ensino Superior por ser, atualmente, um mercado em total expansão e pela receptividade por parte de seus gestores em usar esta ferramenta gerencial.

Sugere-se, portanto, a elaboração de novas e mais completas pesquisas e estudos, não somente, em Instituições de Ensino Superior privadas mas, no setor de serviços, para que cada vez mais seja difundida a contabilidade de custos e, com ela, possam ser alcançados níveis ideais de informação sistematizada, no sentido de favorecer o trabalho dos gestores num contexto extremamente competitivo, cuja adequada aplicação dos objetivos contábeis é o grande diferencial para tomada de decisões.

Neste contexto, acredita-se ser de interesse de todas as pessoas envolvidas na gestão de IES que seja desenvolvido um trabalho voltado especificamente para a gestão de custos, em um ambiente onde pudesse aplicar um sistema de custos mais adequado, como por exemplo, o ABC.

Também seria bem vindo um estudo que comparasse uma IES que utiliza a contabilidade de custos com outra que não utiliza. Podendo, desta forma, medir e avaliar o desempenho e as vantagens competitivas geradas pelo uso de um sistema de custos, no seguimento de Ensino Superior privado.

Atualmente já encontra-se disponível junto ao MEC uma relação mais atual (2001), que mostra um aumento de aproximadamente 20% do número de IES privadas, comparado com o ano de 2000. Por ser um percentual expressivo, sugere-se que estas novas Instituições sejam objetos de estudos futuros.

Sugere-se ainda, através dos profissionais da contabilidade na região do Distrito Federal, promoção de maior interação sobre a contabilidade de custos, criando um núcleo de estudos que possa capacitar tanto o profissional contábil, quanto o gestor de IES privadas.

Finalizando, acredita-se que a continuação deste trabalho no intuito de uma maior utilização da contabilidade de custos, no setor de serviços e mais especificamente nas IES privadas, justifica-se pelo interesse demonstrado pelos gestores destas Instituições em utilizar novas ferramentas gerenciais, que os ajude a melhor administrar seus custos, criando seu diferencial frente à concorrência.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Guy Almeida. **Custos na atividade de serviços**. In: Custos: ferramentas de gestão. São Paulo: Atlas, 2000. p.173-188.
- ANDRADE, Maria M. de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. Elaboração de Trabalhos na Graduação. São Paulo: Atlas, 1998.
- ANJOS, Everaldo José Fonseca dos. **A importância da contabilidade de custos em ambientes de alta competitividade**: uma versão para administração dos lucros, com o emprego das novas técnicas de avaliação do desempenho gerencial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 14 Salvador: 1992.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às ciências sociais**. 2. ed. Florianópolis: UFSC, 1998.
- BENEDICTO, Gideon C. de. **Proposta de um sistema de contabilidade gerencial para as Instituições de ensino**. V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. Fortaleza Ceará: UFC, 1998. t.14.3, p.1147.
- BIAZUS, Cleber Augusto. **Formação de contadores e mercado de trabalho**: um estudo da realidade de Santa Maria – RS. Florianópolis, 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, 2000.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas / Antonio Cezar Bornia**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Mensuração das perdas dos processos produtivos**: uma abordagem metodológica de controle interno. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis: 1995. 113p. (Tese Doutorado).
- CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.
- CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.
- CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.
- COGAN, Samuel. **Custos e preços**: formação e análise / Samuel Cogan. São Paulo: Pioneira, 1999.
- DURHAM, Eunice R.; SAMPAIO, Helena. **O ensino privado no Brasil. Documento de Trabalho NUPES 3/95**. São Paulo: NUPES/ USP, 1995.

ELLER, Rosilene. **Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões.** Revista do Conselho Federal de Contabilidade, Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, ano XXX, suplemento especial, p.79-85, nov./dez. 2000.

FABRO, Jaime. **Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicado a empresas prestadoras de serviços contábeis.** Revista do Conselho Federal de Contabilidade, Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, ano XXX, n. 131, p.85-91, set./out. 2001.

FONSECA, José I.; RAVENA, Pêrsio P. P.; GALLORO, Victor D. **Introdução à contabilidade de custos.** In: Curso sobre contabilidade de custos-5. São Paulo: Atlas, 1992. p.16-31.

GANTZEL, Gerson; ALLORA, Valério. **Revolução nos custos.** São Paulo: Atlas, 1996.

GIANESI, Irineu G. N. ; CORRÊIA, Henrique Luiz. **Administração Estratégica de Serviços.** São Paulo: Atlas, 1994.

GIMENEZ, Carlos M. (Coordenador); AUGUSTO, Roberto; BOTTARO, Oscar; CUYUMGIAN, Eduardo; et. al. **Costos para empresarios.** Buenos Aires: Macchi, 1995.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

HOPE, Eduardo; NEVES, Artur C. **Novas tecnologias de produção: JIT e CIM a nova ordem contábil.** In: Curso sobre contabilidade de custos-5. São Paulo: Atlas, 1992. p.210-252.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikante M. **Contabilidade de Custos.** Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial.** Rio de Janeiro: Prentice/Hall do Brasil, 1985.

<http://www.inep.gov.br/censo/outroslevantamentos/superior/sinopse/sinopse.htm>. Acesso em 04/01/2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 1998.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo & Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Futura, 1998.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. **Metodologia do Trabalho Científico.** 4a. Edição. São Paulo: Atlas, 1992.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle.** São Paulo: Atlas, 2000.

LEVY, Daniel. **Higher Education and the State in Latin América:** Private Challenges to Dominance, Chicago: University of Chicago Press, 1986.

LIMA, Raimundo G. **Informações de Custos para Decisões**. In: Custos: ferramentas de gestão. São Paulo: Atlas, 2000. p. 46-59.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração** / Michael Maher: tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Carlos B. **O Ensino Superior privado no Distrito Federal** (1995) Documento de Trabalho NUPES 4/95. São Paulo: NUPE/USP, 1995.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1995.

MENDES, C.; CASTRO, C. M. (Org). **Qualidade, Expansão e Financiamento do Ensino Superior Privado**. Rio de Janeiro: EDUCAM/Conj. Univ. Cândido Mendes, 1984.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E DO DESPORTO/Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais. **Sinopse Estatística do Ensino Superior – Graduação – 1996**. Brasília, 1998.

MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen** / Yasuhiro Monden; trad. Eduardo D'Agord Schaan. – Porto Alegre: Bookman, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NETO, Alexandre Assaf. **Estrutura e análise de balanços**. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

PAGNANI, Eolo M. **Custos nas Instituições universitárias privadas: Aspectos conceituais e operacionais quanto ao planejamento, gerenciamento e controle para o processo decisório**. V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. Fortaleza, Ceará: UFC, 1998. t.2.8, p.209.

PEREZ JR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica: guia para eficiência nos estudos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SÁ, A Lopes de. SÁ, A M. Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos** / Michiharu Sakurai; tradução Adalberto Ferreira das Neves; revisão técnica Eliseu Martins. São Paulo: Atlas, 1997.

SAMPAIO, Helena. **O setor privado de Ensino Superior no Brasil**. Tese de doutorado apresentada no Departamento de Ciência Política da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciência da Universidade de São Paulo, 1998b.

SAMPAIO, Helena. **Universidades privadas:** Características institucionais e acadêmicas. Documento de Trabalho NUPES 12/98. São Paulo: NUPE/USP, 1998.

SANTOS, Joel. **Análise de custos: Remodelando com ênfase para o custo marginal, relatórios e estudos de caso.** São Paulo: Atlas, 2000.

SCHWARTZMAN, S. **A Space for Science.** Penn: Pennsulvalnia State University Press, 1991.

SHANK, John K. **A revolução dos custos:** como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos / John K. Shank, Vijay Govindarajan; tradução de Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Elizabete Ribeiro Sanches da. **O uso do ABC no gerenciamento de custos:** pesquisa-ação em uma agência bancária. Florianópolis, 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, 2000.

TEIXEIRA, A. **O Ensino Superior no Brasil** – Análise e Interpretação de sua Evolução até 1969. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1969.

TRIGUEIRO, Michelangelo G. S. **O Ensino Superior privado no Brasil.** Paralelo 15 – São Paulo: Marco Zero, 2000.

WEREBE, Maria José G. **30 Anos Depois Grandezas e Misérias do Ensino no Brasil.** São Paulo: Ática 1997.

APÊNDICE A

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

ENTREVISTA FEITA AOS GESTORES DE IES PRIVADAS DO DF

1. Para a avaliação do desempenho/resultado da IES, que relatórios são utilizados? (Listar demonstrativos contábeis e outros de interesse)
2. Quais relatórios servem de subsídios para orientar à tomada de decisão e por qual departamento da IES são feitos?
3. Com que frequência os relatórios são gerados?
4. Quais são as decisões apoiadas? (preço, planejamento, recursos, controle,...).
5. Quais são as deficiências encontradas em cada relatório gerencial utilizado pela IES?
6. A IES conhece algum sistema de custos?
7. A IES possui um sistema de custos? (Kaisen, Custo alvo,...).
8. Se possui, o sistema atual é considerado adequado para suprimento das necessidades da IES? Por quê?
9. A IES tem interesse por algum sistema de custos? (ABC, Custo meta, Kaisen,...).

APÊNDICE B

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

LISTA DAS PRINCIPAIS RESPOSTAS DADAS PELOS GESTORES DE IES
PRIVADAS DO DF

01) Para a avaliação do desempenho/resultado da IES, que relatórios são utilizados? (Listar demonstrativos contábeis e outros de interesse)

“apesar das dificuldades de interpretação do BP, não acredito que exista alguém que não o conheça. Hoje em dia até o MEC exige que seja remetido a ele periodicamente”.

“Tanto o balanço patrimonial, quanto o balancete de verificação, são bastante utilizado para as compra a prazo”.

“O balanço patrimonial realmente é um instrumento muito utilizado para avaliar a situação das empresas, nós também utilizamos”.

“Eu tenho os relatórios da contabilidade, mas também tenho minhas planilhas, onde faço meus controles”.

“Para tomadas de grandes decisões utilizamos alguns relatórios, planilhas e também o balanço patrimonial”.

“O balancete de verificação é muito requisitado pelos bancos”.

“Acredito que para análise da empresa é utilizado o balanço patrimonial, existe outro?”.

02) Quais relatórios servem de subsídios para orientar à tomada de decisão e por qual departamento da IES são feitos?

“Para as decisões de maior vulto, aquelas que demandam maior análise, utilizamos os relatórios da contabilidade”.

“Aqui na nossa empresa optamos em ter uma contabilidade interna e mais atuante, mas, é claro, que isto custa um pouco mais caro”.

“A nossa instituição ainda é pequena e, portanto, optamos em ter uma contabilidade terceirizada por questão de economia”.

“Para administrar uma empresa sem os relatórios da contabilidade acredito ser impossível”.

“No dia-a-dia utilizo minhas planilhas, mas eu sei que quase todos os dados são extraídos das informações dadas pela contabilidade”.

“Eu acho que a contabilidade é que é detentora das informações gerenciais, se a gente for analisar bem tudo fica registrado lá”.

“Gosto das coisas simplificadas, portanto, utilizo meus relatórios”.

“O setor de contabilidade é o responsável pelas informações para tomadas de decisões aqui na nossa faculdade”.

“Se a gente for pensar bem, todas informações estão armazenadas na contabilidade. Tudo que acontece na empresa”.

03) Com que frequência os relatórios são gerados?

“foi uma maneira que encontramos de aliar os interesses das duas empresas. Atualmente, temos uma contabilidade praticamente diária e relatórios semanais, quinzenais e mensais. Vale ressaltar que esta idéia foi, originalmente, concebida pelo contador da empresa contratada”.

“Sempre que necessito de informações referentes à contabilidade peço para meu contador e sempre sou atendido”.

“As vezes a culpa da contabilidade estar atrasada é nossa, pois, nem sempre enviamos os documentos para serem contabilizados nos prazos acordados, mas sempre que fecha o mês a contabilidade manda um balancete”.

“Não tem uma frequência, toda vez que precisamos nós pedimos os relatórios”.

“A contabilidade não fica aqui na empresa, é terceirizada, e todo mês quando encerra a digitação é emitido um balancete. Mas, quando precisa do balancete a gente pede e eles mandam”.

“Não tem data estabelecida”.

“Precisou de alguma informação eles dão na hora ou pedem um prazo”.

“Fechou o mês a contabilidade emite um balancete”.

“Não tem uma data certa, mas, acho que de quinze em quinze dias”.

04) Quais são as decisões apoiadas? (preço, planejamento, recursos, controle,...).

“O negócio de Ensino Superior no Brasil é rentável, mas, até que se tenha a quarta turma, ou seja, ao final de dois anos, temos que fazer investimentos e ir pra mídia”.

“investir somente em instalações não resolve o problema, ter um corpo docente bem preparado é o maior diferencial”.

“O alunado, de uma forma geral, está cada dia mais exigente. Criar um espaço físico confortável, tanto para o corpo discente quanto para o corpo docente é uma busca constante”.

“A comissão do MEC que vem avaliar a escola sempre acha alguma coisa pra fazer: é uma escada que falta, fita antiderrapante, é uma rampa pra portadores de necessidades especiais, um elevador, ampliação da biblioteca, muitas outras exigências”.

“Com a concorrência do jeito que está, se eu ficar com o preço acima do mercado, no semestre que vem eu perco aluno para o concorrente”.

“manter uma biblioteca atualizada custa caro, mas, não adianta comprar e não ter onde colocar”.

“A aquisição de mobiliário como: cadeiras estofadas, ventiladores, em alguns casos ar condicionado, é um investimento imprescindível, pois, os alunos sempre fazem comparações com outras faculdades, mas o *lay out* também é muito importante”.

“Antigamente pra fazer a matrícula o aluno tinha que vir à faculdade, hoje em dia se quiser pode fazê-la pela internet”.

“Eu sei que nas grandes faculdades existem setores para cuidar da manutenção, nós aqui não temos um setor específico e sim uma pessoa que nos apóia neste sentido”.

05) Quais são as deficiências encontradas em cada relatório gerencial utilizado pela IES?

“O balanço patrimonial é muito confuso, as informações são muito sintéticas”.

“O Balanço Patrimonial é muito resumido, não entendo muita coisa, quando preciso de uma informação recorro às minhas planilhas”.

“Como sou leigo no assunto, às vezes penso se eu posso confiar nos relatórios que me são entregues. Será que tudo que acontece na empresa está ali resumido?”.

“É claro que todo planejamento orçamentário é feito com base nos relatórios contábeis, mas até hoje tenho dificuldades para interpretar o balanço patrimonial”.

“A maior dificuldade é entender, traduzir o que o balancete está informando. Quando tenho dúvidas alguém da contabilidade me ajuda”.

“Tanto o balanço patrimonial, quanto o balancete são complicados, pois, temos que ter um conhecimento mínimo de contabilidade”.

“A apresentação do balanço patrimonial e os termos utilizados são bem técnicos, o que dificulta o uso”.

“A vezes desconfio dos relatórios contábeis. Será que tudo que aconteceu na empresa está realmente resumido ali”.

“A maior deficiência do balanço ou balancete é a interpretação”.

06) A IES conhece algum sistema de custos?

“Sistema de custos eu não conheço, eu sei o que é custo”.

“Quando contratei a empresa de contabilidade foi pra fazer a minha contabilidade, como toda empresa tem a sua. Eu não sabia que a contabilidade tinha essas ramificações”.

“Não quero saber o nome ou se é custo ou despesa. Quero saber quanto eu recebi, quanto paguei e qual o resultado”.

“Falo todo dia em custo. Quanto vai me custar tal coisa? Agora, sistema de custos eu não sei o que é”.

“Não tenho conhecimento do que seja um sistema de custos”

“Nunca ouvi falar em sistema de custos, o que é?”

“Sistema de custos deve ser uma coisa interessante, mas, realmente eu não conheço”.

“Nunca tinha ouvido falar em sistema de custos, a gente ouvi sempre a palavra custos, redução de custos, etc”.

“A nossa contabilidade é terceirizada. O que eu conheço é apenas os relatórios que eles mandam”.

“Isso não é muito difundido, pois, eu não tinha ouvido falar de sistema de custos”.

“Meu contador nunca me falou da existência de algum sistema de custos”.

“Não conheço nenhum sistema de custos”.

“Estou conhecendo o que é sistema de custos agora, depois que você falou que existe”.

07) A IES possui um sistema de custos? (Kaisen, Custo alvo,...).

“Não, aqui não trabalhamos com nenhum sistema de custos”.

“Por não conhecer o que é sistema de custos, posso afirmar que a nossa escola não possui nenhum sistema de custos”.

“Não tenho conhecimento do uso de sistema de custos nesta instituição”.

“Estou nesta instituição desde sua criação, então, posso afirmar que não temos nenhum sistema de custos aqui”.

“Não conhecemos, nem utilizamos dos recursos de um sistema de custos”.

“Quem poderia responder esta pergunta é o contador, mas, acredito que não se utiliza nenhum sistema de custos nesta escola”.

“Não tenho conhecimento do uso de um sistema de custos”.

“Não, aqui não se usa nenhum sistema de custos”.

08) Se possui, o sistema atual é considerado adequado para suprimento das necessidades da IES? Por quê?

Conforme relatado no item 4 nenhuma instituição utiliza um sistema de custos. Portanto, não houve necessidade de resposta por parte dos gestores para esta pergunta.

09) A IES tem interesse por algum sistema de custos? (ABC, Custo meta, Kaisen,...).

“Nunca ninguém havia comentado a existência de um mecanismo que pudesse me ajudar a gerenciar. Mas se existe um sistema de custos, ou seja lá o que for, que vai tornar a minha instituição mais competitiva, gostaria de conhecer e sou capaz até de pagar por ele”.

“Eu tenho interesse em usar qualquer recurso que me ajude a controlar os gastos da instituição, agora, não sou a pessoa mais indicada para isto. Acredito que deveria partir da direção financeira ou da contabilidade”.

“Se é um mecanismo que ajuda, que dá informações sobre a empresa, acredito que qualquer pessoa teria interesse pelo menos em conhecer”.

“Não sei como um sistema de custos vai me ajudar, mas, se ajuda a gerenciar eu gostaria de conhecer”.

“Como lhe falei, não conheço nada sobre sistemas de custos, mas, como você afirma que existe um instrumento para o controle dos custos, fiquei até interessado em conhecer”.

“Vou perguntar o contador sobre sistemas de custos, achei interessante a idéia”.

“Qualquer instrumento que me ajude controlar os gastos é muito bem vindo, pode ser inclusive um sistema de custos”.

“Eu sempre vou estar disposto a conhecer tudo que venha contribuir no controle e gerencia da minha instituição”.

“Realmente não conheço, mas, gostaria de conhecer um sistema de custos”.

“Deve ser interessante conhecer um sistema de custos”.

“Administrar uma faculdade privada, não parece, mas é bastante complicado, então, qualquer coisa que facilite nossa vida é bom conhecer”.