

**Título:** Informações e Sistemas de Gestão de Custos em Instituições de Ensino Superior: Um estudo na Região Metropolitana de Salvador, Bahia.  
**Tipo:** Artigo

**Nome da pessoa a contatar:** César Valentim de Oliveira Carvalho Junior

**Nome dos autores:**

Nome 1: Adriano Leal Bruni  
Universidade: Universidade Salvador – UNIFACS/ Faculdade Ruy Barbosa  
Endereço: Rua Dr. José Peroba, 251 - Stiep / CEP: 41770-235 - Salvador/BA  
Tel (71)3273-8595 / 8607 Fax: (71) 3271-8198  
E-mail: [albruni@infinitaweb.com.br](mailto:albruni@infinitaweb.com.br)

Nome 2: César Valentim de Oliveira Carvalho Junior  
Universidade: Universidade Salvador – UNIFACS/ Universidade Federal da Bahia – UFBA  
Endereço: Rua Dr. José Peroba, 251 - Stiep / CEP: 41770-235 - Salvador/BA  
Tel (71)3273-8595 / 8607 Fax: (71) 3271-8198  
E-mail: [cesarvalentim@terra.com.br](mailto:cesarvalentim@terra.com.br)

Nome 3: Sérgio Chamadoira Mendonça Silva  
Universidade: Universidade Salvador – UNIFACS  
Endereço: Rua Dr. José Peroba, 251 - Stiep / CEP: 41770-235 - Salvador/BA  
Tel (71)3273-8595 / 8607 Fax: (71) 3271-8198  
E-mail: [sergioocms@hotmail.com](mailto:sergioocms@hotmail.com)

Nome 4: Márcio Tavares Barreiros  
Universidade: Universidade Salvador – UNIFACS  
Endereço: Rua Dr. José Peroba, 251 - Stiep / CEP: 41770-235 - Salvador/BA  
Tel (71)3273-8595 / 8607 Fax: (71) 3271-8198  
E-mail: [marciobarreiros@serconsul.com.br](mailto:marciobarreiros@serconsul.com.br)

Nome 5: Andrea Virgínia Aragão de Andrade  
Universidade: Universidade Salvador – UNIFACS  
Endereço: Rua Dr. José Peroba, 251 - Stiep / CEP: 41770-235 - Salvador/BA  
Tel (71)3273-8595 / 8607 Fax: (71) 3271-8198  
E-mail: [dea.virginia@ig.com.br](mailto:dea.virginia@ig.com.br)

Nome 6: Silvânia Oliveira Machado  
Universidade: Universidade Salvador – UNIFACS  
E-mail: [silvymachado@hotmail.com](mailto:silvymachado@hotmail.com)

Nome 7: Andréia Rizzo Zanata Costa  
Universidade: Universidade Salvador – UNIFACS  
Endereço: Rua Dr. José Peroba, 251 - Stiep / CEP: 41770-235 - Salvador/BA  
Tel (71)3273-8595 / 8607 Fax: (71) 3271-8198  
E-mail: [andreiarzanata@hotmail.com](mailto:andreiarzanata@hotmail.com)

Nome 8: Roberto Brasileiro Paixão  
Universidade: Unime  
Endereço: Rua Dr. José Peroba, 251 - Stiep / CEP: 41770-235 - Salvador/BA  
Tel (71)3273-8595 / 8607 Fax: (71) 3271-8198  
E-mail: [rbrpaixao@yahoo.com.br](mailto:rbrpaixao@yahoo.com.br)

## INFORMAÇÕES E SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA DE SALVADOR, BAHIA

**Adriano Leal Bruni**

Programa de Pós-Graduação em Adm.

UNIFACS/ Ruy Barbosa  
(Brasil)

**Sérgio Chamadoira Mendonça Silva**

Mestrado em Adm. Estratégica

UNIFACS  
(Brasil)

**Andrea Virgínia Aragão de Andrade**

MBA em Controladoria

UNIFACS  
(Brasil)

**Andréia Rizzo Zanata Costa**

MBA em Controladoria

UNIFACS  
(Brasil)

**César Valentim de Oliveira Carvalho Junior**

Mestrado em Adm. Estratégica /  
Mestrado em Contabilidade

UNIFACS/ UFBA  
(Brasil)

**Márcio Tavares Barreiros**

MBA em Controladoria

UNIFACS  
(Brasil)

**Silvânia Oliveira Machado**

MBA em Controladoria

UNIFACS  
(Brasil)

**Roberto Brasileiro Paixão**

Mestrado em Adm. Estratégica

Unime  
(Brasil)

### Resumo

O artigo analisa a gestão estratégica de custos em instituições particulares de Salvador Bahia mediante o uso do Modelo em Quatro Estágios de Sistemas de Gerenciamento de Custos e Desempenho, de Kaplan e Cooper (1998). A amostra analisada envolveu dados de quatro instituições. Os resultados permitem inferir que os sistemas de custos atendem às necessidades de geração de relatórios financeiros, porém, os relatórios também buscam atender às necessidades gerenciais. O maior entrave à migração para o Estágio III reside nas técnicas de custeio utilizadas pelos sistemas. O uso de técnicas ABC é incipiente, sugerindo a predominância da alocação em pool.

**Palavras-Chave:** Gestão de custos – Modelo de Kaplan e Cooper – Sistemas de Informações – Contabilidade de Custos - Controladoria

### 1. INTRODUÇÃO

As duas últimas décadas vêm revelando um volume cada vez maior de estudos relacionados a sistemas de controle de custos envolvendo organizações, tanto públicas quanto privadas. A necessidade sempre crescente de adequação das instituições aos padrões de competitividade internacional, dada à abertura dos mercados, tem conduzido as mesmas a buscarem soluções rápidas para seus mecanismos de controle de custos, tentando torná-los os mais eficientes e eficazes possíveis.

Alguns estudos destacam aspectos da utilização de ferramentas de controladoria em instituições de ensino superior, no âmbito nacional e internacional. Chamando a atenção, principalmente, para a importância que estas organizações estão passando a dispensar quando o assunto diz respeito aos sistemas de custeio utilizados (JENNY, 1996; MCCHLERY, 2004; KRAEMER, 2003).

Desta forma, o presente estudo busca verificar qual a situação dos sistemas de custeio em Instituições de Ensino Superior, IES, na Região Metropolitana de Salvador-Ba, seguindo para isso o Modelo em Quatro Estágios de Sistemas de Gerenciamento de Custos e Desempenho, de Kaplan e Cooper (1998). Constituinte assim, de acordo com a definição de Quivy (2006), a questão de partida, ou o primeiro problema de pesquisa proposto. Tendo como justificativa, apresentar informações sobre a realidade do setor de forma a possibilitar a ação dos seus gestores, buscando otimizar os resultados operacionais e financeiros das IESs.

Neste estudo, a análise do conteúdo exposto no referencial teórico e um exame exploratório do mercado de ensino na região metropolitana de Salvador-Ba fizeram com que emergissem limitações quanto às expectativas prévias desta pesquisa, levando à construção da questão de que os sistemas de custeio a serem pesquisados se mostrariam insuficientes para atender adequadamente às necessidades de gestão das IESs.

O estudo encontra-se dividido em cinco partes: (a) Introdução; (b) Referencial teórico; (c) Metodologia da pesquisa; (d) Discussão dos resultados; e (e) Conclusões e recomendações finais.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Os Sistemas de Custeio em Instituições de Ensino Superior

Diversos são os depoimentos das limitações atuais dos sistemas de controle gerencial nas IES, não só no Brasil, mas no mundo. Segundo Jenny (1996), houve progressos em custeio nas instituições de ensino superior nos EUA, mas estas ainda prescindem das ferramentas necessárias e do entendimento pleno em como alocar seus recursos, principalmente devido à falta de uniformidade e precisão na alocação dos custos. A necessidade de atender à regulamentações governamentais praticamente institucionalizou a adoção de grandes *pools* de custos. Sendo estes custos, na sua maior parte, compostos por custos diretos não alocados, que mesmo após sofrerem realocações posteriores não recuperariam a precisão da alocação original.

McChlery e Rolfe (2004), estudando a situação na Grã-Bretanha, consideraram os sistemas financeiros inadequados para auxiliar a gerência superior em planejamento, controle e tomada de decisões. Da mesma forma, Kraemer (2003) examina o quadro brasileiro e qualifica como falhos os sistemas de contabilidade gerencial, por não conseguirem definir com precisão a relação entre o custo dos diversos recursos consumidos (funcionários, professores, equipamentos e instalações) com os clientes atendidos.

Menegat (2006), em pesquisa que verifica a utilização dos sistemas de custeio por 15 IES em Santa Catarina, constata que os sistemas de custeio são amplamente utilizados pelas IES como auxílio na tomada de decisões, como base

para precificação das mensalidades e apuração de resultados, sendo os controles de custos utilizados na análise global e individual dos cursos, possibilitando a criação e o encerramento de cursos.

As IES são, em essência, prestadoras de serviços, que apresentam peculiaridades em relação às suas possibilidades de controle gerencial. Os principais fatores de impacto são listados por Anthony e Govindarajan (2001, p. 800-802), em consonância com Horngren, Sundern e Stratton (2004): (a) Ausência de estoque regulador; (b) Custos essencialmente fixos, a curto prazo; (c) Dificuldade em controle de qualidade; e (d) Intensiva em mão-de-obra. A maioria das empresas prestadoras de serviços não pode fazer isso.

Segundo Hansen e Mowen (2005), o custeio de produtos em bases funcionais atribui os custos de materiais e trabalho direto usando alocação direta. Os custos indiretos ou de *overhead*, por outro lado, são atribuídos por rastreamento de direcionadores de custos e alocação.

Assim, Jenny (1996, p. 35) mostra ao longo do seu trabalho como alocar progressivamente os custos de suporte (*overhead*) aos centros de custos de atividades primárias (instituição, pesquisa, apoio ao público e negócios auxiliares), bem como a importância deste procedimento para o desempenho das instituições de ensino.

Sakurai (1997, p. 92-97), já identificava que o maior problema enfrentado atualmente pelas empresas é a dimensão dos gastos de *overhead* e a falta de instrumentos eficazes para administrar esses gastos, apontando três abordagens como possíveis remédios para esses problemas: *custeio variável*, *procedimentos aperfeiçoados de apropriação*, e *ABC*.

O uso do ABC como técnica de custeio em IESs é também tema de Queiroz e Santos (2001), Kraemer (2003) e McChlery e Rolfe (2004). Segundo estes últimos “a aplicação do ABC em IES’s no Reino Unido não é coisa nova”.

### 2.2 Modelo de Sistemas de Gerenciamento de Custos e Desempenho de Kaplan e Cooper

Kaplan e Cooper (1998) demonstram que há uma relação quase direta entre o desempenho das organizações e o grau de desenvolvimento dos sistemas de custeio utilizados por elas. Destacando que vantagem competitiva poderia ser obtida a partir dos sistemas de custeio aprimorados, se estes disponibilizassem informações oportunas para o aprimoramento operacional das atividades e embasassem as decisões estratégicas relativas a seus processos, produtos, serviços e clientes.

Historicamente, as empresas têm utilizado um único sistema de custeio, tentando contemplar as três principais funções destes sistemas: a) possibilitar a avaliação de estoques e a medição do custo dos itens; b) apurar as despesas operacionais por produtos ou serviços e clientes; e c) permitir a avaliação econômica da eficiência de processos internos (KAPLAN; COOPER, 1998).

Estes sistemas são simplistas, não obstante o fato de que auditores, reguladores e autoridades fiscais estejam satisfeitos com sua metodologia de apropriação de custos fixos. Muitas empresas, assim como estes agentes externos, se dão por satisfeitas com os produtos gerados por estes sistemas, considerando que os valores de estoques agregados apresentam-se relativamente corretos.

Kaplan e Cooper (1998) explicam a importância da integração dos sistemas de custeio e avaliação do desempenho para uma melhor utilização dos recursos organizacionais. Eles apresentam, então, um modelo que relata em quatro estágios evolutivos a migração de um sistema de custeio até atingir um nível adequado de integração. O Quadro 2 resume os quatro estágios da evolução dos sistemas de custeio, propostos pelos autores citados.

Estágio do sistema	Estágio I	Estágio II	Estágio III	Estágio IV
Aspectos dos sistemas	Falhos	Voltados para a geração de relatórios financeiros	Especializados	Integrados
Qualidade dos dados	Muitos erros Grandes variações	Sem surpresas Cumprir os padrões de auditoria	Bancos de dados compartilhados Sistemas independentes Vínculos informais	Bancos de dados e sistemas totalmente integrados
Relatórios financeiros externos	Inadequados	Adequados às necessidades de geração de relatórios financeiros	Sistema de Estágio II mantido	Sistemas de relatórios financeiros
Gastos com produto / cliente	Inadequados	Imprecisos Custos e lucros ocultos	Vários sistemas ABC independentes	Sistemas ABM integrados
Controle operacional e estratégico	Inadequados	Feedback limitado Feedback desatualizado	Vários sistemas independentes de avaliação de desempenho	Sistemas de avaliação de desempenho estratégico e operacional

**Quadro 1:** Modelo em quatro estágios para projetar um sistema de custos.

**Fonte:** Adaptado de Kaplan e Cooper (1998).

- Sistemas de Estágio I: são inadequados até mesmo para a geração de relatórios financeiros, devido à deficiência do controle interno das transações, que ou não são registradas ou são registradas incorretamente. As principais características destes sistemas são (KAPLAN; COOPER, 1998);
- Sistemas de Estágio II: são adequados para a valorização de estoques para divulgação de situação financeira e para a elaboração dos relatórios financeiros periódicos.
- Sistemas de Estágio III: mantêm o sistema financeiro que atende às demandas externas de relatórios e introduzem um ou mais sistemas de custeio baseados em atividades. Além disso, estes sistemas introduzem um sistema de controle operacional e de aprendizado (KAPLAN; COOPER, 1998);
- Sistemas de Estágio IV: representam a integração dos sistemas de custeio ABC e do sistema de controle e feedback operacional. A integração destes sistemas é a base para a geração das demonstrações financeiras externas, uma vez que é possível utilizar os geradores de custos do sistema ABC para

atribuir custos indiretos e de apoio a produtos para relatórios específicos (KAPLAN; COOPER, 1998).

### 3. Metodologia

Para analisar a questão de pesquisa proposta, buscou-se diagnosticar a situação através do uso do modelo de Kaplan e Cooper (1998), optando-se pela elaboração de pesquisa de um "survey", não probabilística, tendo corte temporal transversal, onde é examinada a situação destas instituições no ano de 2006.

Assim, o questionário elaborado foi enviado a quinze instituições de ensino superior em Salvador-Ba, Brasil, e Região Metropolitana de Salvador (RMS), sendo respondido apenas por quatro.

1. Aspectos Gerais					
Analisando os diferentes cursos oferecidos pela instituição, é possível afirmar que:					
1.1. Os custos diretos da instituição são associados (alocados) a cada curso.	1	2	3	4	5
1.2. Os custos indiretos são associados a cada curso mediante o uso de bases de rateio subjetivas.	1	2	3	4	5
1.3. Os custos indiretos são associados a cada curso mediante o uso de múltiplas bases de rateios.	1	2	3	4	5
1.4. Os custos indiretos são associados a cada curso mediante o uso de ABC (custeio baseado em atividades).	1	2	3	4	5
1.5. As informações de custos são controladas por meio de sistema integrado, a exemplo do Magnum, ERPs, etc.	1	2	3	4	5
1.6. As informações de custos são controladas em planilhas ou sistemas independentes não integrados.	1	2	3	4	5
1.7. As performances financeiras dos diferentes cursos (graduação, pós-graduação ou extensão) são analisadas com base em seus respectivos resultados (lucro ou prejuízo).	1	2	3	4	5
1.8. A margem de contribuição (receita menos gastos diretos ou variáveis) dos diferentes cursos é rotineiramente acompanhada.	1	2	3	4	5
1.9. A instituição usa técnicas de custeio por atividades.	1	2	3	4	5
1.10. A instituição não usa técnicas de custeio por atividades, mas pretende implantá-las nos próximos dois anos.	1	2	3	4	5
1.11. A instituição realiza controle orçamentário.	1	2	3	4	5
2. Controle Operacional e Estratégico					
2.1. A instituição possui e mantém atualizada uma sistemática de planejamento estratégico.	1	2	3	4	5
2.2. A instituição elabora periodicamente um orçamento.	1	2	3	4	5
2.3. O sistema orçamentário é integrado ou compatível com o sistema de controle de custos.	1	2	3	4	5
2.4. A instituição orça e acompanha o custo de departamentos e avalia o desempenho dos mesmos.	1	2	3	4	5
2.5. Dentro dos departamentos, a instituição orça e acompanha o custo das disciplinas e avalia o desempenho das mesmas.	1	2	3	4	5
2.6. A instituição conhece os fatores que influenciam o custo das suas atividades (direcionadores de custo).	1	2	3	4	5
2.7. A instituição analisa o impacto, nos seus custos, dos custos dos seus fornecedores e procura atuar junto aos mesmos, sugerindo intervenções nos processos internos dos fornecedores com a finalidade de reduzir estes custos para a instituição.	1	2	3	4	5
2.8. A instituição analisa o custo-benefício da sua atuação no desempenho profissional e financeiro futuro dos seus alunos.	1	2	3	4	5
2.9. Os sistemas são concebidos e utilizados apenas pela alta gerência.	1	2	3	4	5
2.10. Os gerentes, gestores e coordenadores, fornecem informações para os sistemas de controle de custos.	1	2	3	4	5
2.11. Os gerentes, gestores e coordenadores recebem feedback contínuo, inclusive relatórios, do sistema de controle de custos.	1	2	3	4	5
2.12. A instituição treina as pessoas que lidam com os sistemas de controle de custos.	1	2	3	4	5



IES 1	5	5	5	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 2	2	1	1	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 3	4	4	5	4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 4	3	3	3	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Média	3,5	3,3	3,5	3,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Zona	2	2	2	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3 - Sistemas																			
IES 1	3,1	3,2	3,3	3,4	3,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 2	4	2	1	5	5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 3	1	5	5	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 4	5	1	2	5	5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 4	2	2	2	2	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Média	3	2,5	2,5	3,3	3,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Zona	2	1	1	2	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4 - Qualid. Dados																			
IES 1	4,1	4,2	4,3	4,4	4,5	4,6	4,7	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 2	2	1	5	5	2	5	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 3	5	1	3	1	2	2	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 4	1	1	5	5	1	4	5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 4	4	4	3	4	3	3	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Média	3	1,8	4	3,8	2	3,5	2,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Zona	2	1	3	2	1	2	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5 - Relat. Financ.																			
IES 1	5,1	5,2	5,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 2	4	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 3	2	5	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 4	5	4	4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 4	3	2	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Média	3,5	3	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Zona	2	2	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6 - Produto / Cliente																			
IES 1	6,1	6,2	6,3	6,4	6,5	6,6	6,7	6,8	6,9	6,10	6,11	6,12	6,13	-	-	-	-	-	-
IES 2	5	5	5	5	1	1	1	5	1	1	1	5	1	-	-	-	-	-	-
IES 3	1	1	1	5	1	1	1	5	1	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-
IES 4	4	4	5	1	5	5	1	2	4	3	3	3	5	-	-	-	-	-	-
IES 4	2	2	2	4	3	5	5	3	2	2	2	2	2	-	-	-	-	-	-
Média	3	3	3,3	3,8	2,5	3	2	4,3	2,3	1,8	1,8	2,8	2,3	-	-	-	-	-	-
Zona	2	2	2	2	1	2	1	3	1	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-

**Quadro 2:** Resultados obtidos com os questionários.  
Fonte: Elaborado pelos autores.

## 4.2 Análise dos Resultados

Na exposição a seguir, os números de itens mostrados entre parênteses referem-se às questões do questionário aplicado, conforme exposto anteriormente. A análise é feita conforme critérios apresentados na metodologia, com foco nas zonas criadas para interpretar as respostas obtidas na escala de Likert.

### 4.2.1 Aspectos Gerais

Com relação aos aspectos gerais, os resultados mostram que as instituições realizam controle orçamentário (1.11), alocam os custos diretos aos cursos (1.1) e acompanham a sua margem de contribuição (1.8).

As respostas positivas sobre o acompanhamento das performances dos cursos com base nos seus resultados (1.7) e a sobre o uso de múltiplas bases de rateio como forma predominante de alocação de custos indiretos (1.3), combinadas com as respostas negativas referentes ao uso de técnicas de custeio por atividade (1.4, 1.9 e 1.10), indicam uma fragilidade no processo de alocação de custos indiretos, confirmando problemas constatados com frequência por

diversos autores mencionados no referencial teórico. Estes indícios se reforçam quando constatamos também a falta de uso de sistemas integrados de controle de custos (1.5).

### 4.2.2 Controle Operacional e Estratégico

As respostas às questões sobre controle operacional e estratégico apresentam um quadro de clara sensibilização das instituições quanto à importância destes temas. Embora não de forma enfática (zona 2), as instituições responderam positivamente a questões fundamentais, tais como: a existência de plano estratégico (2.1) e orçamento (2.2); a necessidade e utilidade dos sistemas de controle de custos como ferramenta operacional e estratégica (1.14 a 1.17); a importância do envolvimento dos gestores no fornecimento e recebimento de informações dos sistemas (2.10 e 2.11), bem como o treinamento e formação de objetivos congruentes (2.12 e 2.13).

Um início do processo de análise da cadeia de valor se mostra presente à jusante, diante da preocupação em analisar o custo-benefício para os clientes (2.8). Este cuidado não é reproduzido à montante, onde a atenção aos fornecedores não é contemplada (2.7).

As respostas às questões 2.4 e 2.5 mostram que são deficientes os sistemas de orçamento e controle dos departamentos e cursos. Estas respostas conflitam com aquelas da questão 1.7, onde, de forma enfática, as instituições afirmam analisar os cursos com base nos seus resultados. Como as instituições reportaram a falta de integração entre os seus sistemas orçamentários e de controle de custos (2.3), isto também pode apresentar influência no processo de avaliação do desempenho.

### 4.2.3 Aspectos dos Sistemas

Embora as instituições reportem trabalhar com sistemas confiáveis (3.2), que contemplam todos os custos da instituição (3.1) e que são voltados não somente à elaboração de relatórios financeiros (3.3), mas também informações necessárias à gestão (3.4), a resposta à questão 3.5, que afirma (embora não de forma enfática – Zona 2) a existência de integração dos sistemas de controle de custos, reflete um claro conflito com as questões 1.5 e 2.3, que induzem a acreditar no oposto.

### 4.2.4 Qualidade dos Dados

Embora não sejam considerados instáveis ou não confiáveis (4.2), as instituições afirmam existir muitos erros nos dados disponíveis nos seus sistemas de controle (4.1). Traçando um paralelo com a questão 3.2, onde as instituições rejeitaram a idéia de que os seus sistemas apresentam falhas, é interessante notar que as instituições estariam atribuindo o termo falha aos dados, e não aos sistemas.

Em consonância com a avaliação dos sistemas, as instituições confirmam que os dados disponíveis nos sistemas atendem não só à elaboração de relatórios financeiros legais, mas também às necessidades de outras áreas administrativas e acadêmicas da instituição.

As respostas às questões 4.5 a 4.7 apresentam conflitos com outras dimensões acima abordadas. A não-integração dos bancos de dados fica patente na resposta da questão 4.7, que conflita com a resposta 3.5. Embora em zonas

diferentes devido à metodologia adotada, a distância entre as duas respostas não é grande.

A questão da não-integração conflitaria com as respostas da questão 4.5, mas a revisão da sua formulação nos faz crer que a resposta negativa se deve prioritariamente ao termo "diversos bancos de dados".

Embora não integrados, as empresas qualificam os bancos de dados como compatíveis e compartilhados entre as áreas (4.6). Há convergência entre compartilhamento e integração, mas a ocorrência do primeiro não reflete, necessariamente, a ocorrência da segunda. Indica, outrossim, uma tendência.

#### 4.2.5 Relatórios Financeiros Externos

Pôde ser observado que instituições financiadoras de programas de ensino e pesquisa não exercem influencia na concepção dos sistemas de custeio adotados (5.3). No entanto, sendo observado a existência da adequação dos sistemas de controle de custos às necessidades de geração de relatórios financeiros (5.1), bem como da automação na geração destes relatórios (5.2), que pode, ser atribuída a uma oferta mais generosa de aplicativos com esta função, aumentando a acessibilidade e reduzindo os custos dos processos de implantação e manutenção.

#### 4.2.6 Gastos com Produto ou Cliente

As respostas às questões apresentadas nesta dimensão mostram-se fortemente coerentes, à exceção de um pequeno conflito entre as respostas às questões 6.6 e 6.7, que é abordado mais adiante.

As instituições alocam custos e receitas a centros de responsabilidades, com essencialmente os mesmos critérios prevalecendo em toda a instituição (6.1 a 6.3). Os custos diretos não são alocados a atividades (6.4 e 6.5), mas são alocados a cada departamento ou disciplina (6.6). A formulação e a análise das respostas da 6.6 e 6.5 nos fazem optar por desprezá-la em benefício destas últimas, resolvendo o conflito acima mencionado.

Quanto a custos indiretos, a resposta dada com mais ênfase (Zona 3) refere-se à questão 6.8: os custos indiretos não são alocados às atividades, departamentos ou disciplinas. A partir daí é retratado um quadro que mostra as dificuldades que as instituições enfrentam no controle dos seus custos indiretos: estes custos não são alocados às atividades (6.10), departamentos ou disciplinas nem com base em rateio estimativo (6.9), apesar de serem custos significativos (6.11). Este resultado e a resposta positiva à questão 1.3 nos induz a crer na alocação dos indiretos em "pool", para posterior rateio entre as áreas, confirmando quadro retratado por Jenny (1996) em relação a instituições nos EUA.

### 5. Conclusões e Recomendações Finais

Os dados analisados permitem classificar os sistemas existentes nas instituições de ensino superior como Sistemas de Estágios II, com sinais iniciais de migração ao Estágio III. Eles atendem às necessidades de geração de relatórios financeiros, mas os seus relatórios já não contemplam somente este objetivo, buscando atender a outras necessidades de gestão; o controle operacional e estratégico,

embora limitado pela concepção dos sistemas e integração de bases de dados, já se apresenta como área de atenção das instituições.

O maior entrave à migração para o Estágio III reside nas técnicas de custeio utilizadas pelos sistemas. É claramente incipiente o uso de técnicas ABC nos sistemas e o que parece pior, há falta de tratamento adequado, mesmo em termos funcionais, na alocação dos custos indiretos, sugerindo ainda, na melhor das hipóteses, a predominância da alocação em "pool".

A pesquisa realizada teve seus resultados limitados pela falta de respostas de muitas das quinze instituições de ensino consultadas, a maioria delas buscando evitar fornecer informações que julgavam estratégicas. Sugere-se, para trabalhos futuros, rever a metodologia de forma a garantir maior sigilo aos respondentes e conseqüentemente maior liberdade para respostas melhor refletindo a realidade da instituição.

### Referências

- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S; YOUNG, Mark S.. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo, Atlas, 2000.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.. **Management Accounting**. Thomson (South Western), 2005.
- HORNGREN, Charles T.; SUNDERN, Gary L.; STRATTON, William O.. **Contabilidade Gerencial**, 12 Ed., São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- JENNY, Hans H. . Cost Accounting in Higher Education Simplified Macro – and Micro-Costing Techniques, National Association of College and University Business Officers, Washington, D.C. ,1996.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Cost & Effect**. Harvard Business School Press, 1998.
- MCCHLERY, Stuart; ROLF, Tom. **University Costing Systems: a case study on value management**. Journal of Finance and Management in Public Sciences, v. 4, n. 1, 2004.
- MENEGAT, V. . Utilização dos sistemas de custos pelas Instituições de Ensino Superior do Sistema ACADE - SC. In: 6 Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2006. 6 Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 2006.
- QUIVY, Raymond; COMPENHOUDT, Lue Van. Manuel de Recherche en Sciences Sociales, 3 ed., DUNOD, 2006.
- SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo, Atlas, 1997.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN. **A Revolução dos Custos**. Rio de Janeiro, Elsevier, 1997.
- SCHMIDT, Paulo. **Controladoria**: agregando valor. São Paulo, Bookman, 2001.