

TÍTULO: Estratégia e Gestão de Custos em Instituições de Ensino Superior
ÁREA TEMÁTICA: Finanças

AUTOR: Julio Joaquim de Almeida Dunham
POSICIÓN: Pesquisador
INSTITUCIÓN : Universidade Salvador- UNIFACS
DOMICÍLIO: Salvador, Bahia
NÚMERO DE TELEFONO: 55-71-32738607
NÚMERO DE FAX: 55-71-32718198
DIRECCIÓN ELETRÔNICA: albruni@infinitaweb.com.br
DIRECCIÓN PARA CORRESPONDÊNCIA: Programa de Pós-graduação em Administração - UNIFACS R. Dr. José Peroba, 251, Sala 601 STIEP - SALVADOR - BAHIA BRAZIL-41.770-235

AUTOR: Adriano Leal Bruni
POSICIÓN: Professor, Dr
INSTITUCIÓN : Universidade Salvador- UNIFACS
DOMICÍLIO: Salvador, Bahia
NÚMERO DE TELEFONO: 55-71-32738607
NÚMERO DE FAX: 55-71-32718198
DIRECCIÓN ELETRÔNICA: albruni@infinitaweb.com.br
DIRECCIÓN PARA CORRESPONDÊNCIA: Programa de Pós-graduação em Administração - UNIFACS R. Dr. José Peroba, 251, Sala 601 STIEP - SALVADOR - BAHIA BRAZIL-41.770-235

AUTOR: Augusto de Oliveira Monteiro
POSICIÓN: Professor, Dr
INSTITUCIÓN : Universidade Salvador- UNIFACS
DOMICÍLIO: Salvador, Bahia
NÚMERO DE TELEFONO: 55-71-32738607
NÚMERO DE FAX: 55-71-32718198
DIRECCIÓN ELETRÔNICA: albruni@infinitaweb.com.br
DIRECCIÓN PARA CORRESPONDÊNCIA: Programa de Pós-graduação em Administração - UNIFACS R. Dr. José Peroba, 251, Sala 601 STIEP - SALVADOR - BAHIA BRAZIL-41.770-235

ESTRATÉGIA E GESTÃO DE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

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 classificar os sistemas de custos existentes 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. O uso de técnicas ABC é incipiente e, o que parece pior, há falta de tratamento adequado, mesmo em termos funcionais, da alocação dos custos indiretos, sugerindo a predominância da alocação em *pool*.

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).

Considerando-se a importância dos sistemas de custeio para o desempenho das organizações, além da carência de trabalhos voltados à investigação destas dimensões em instituições de ensino superior (IESs), justifica-se o desenvolvimento

de novos estudos e pesquisas que se proponham a traçar um panorama de como se encontram as IESs quanto ao desenvolvimento dos seus sistemas de custeio.

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). Constituindo 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, na qual se apresenta o tema-problema e a própria estrutura do artigo; (b) Referencial teórico, onde é apresentada uma síntese das abordagens teóricas que suportam a investigação empírica; (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's, 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.

A rápida mudança tecnológica, a elevada competição global e a enorme capacidade de processamento de informações exigem das organizações a adoção de sistemas de contabilidade gerencial que lhes permitam sobreviver nesse cenário. Esse tema é abordado por Kraemer (2003), quando o mesmo condiciona a maior preocupação com o controle dos custos à maior abertura do mercado de educação. Já que anteriormente, com o número restrito de IES, a procura era tão grande que as receitas das mensalidades absorviam facilmente todos os custos, além de proporcionarem altas margens de lucro.

Kraemer (2003) aponta também para a necessidade de estudos mais acurados para a elaboração de um sistema de custos que permita uma melhor visualização da maneira como os custos estão sendo alocados nas IES, sendo esta informação de fundamental importância, funcionando como um guia para a tomada de decisões por parte dos gestores destas organizações.

A complexidade da construção deste sistema de custos é abordada por Santos, Kuroda e Pamplona (2001), que atribuem as dificuldades à intangibilidade do produto e à natureza indireta de grande parte dos custos envolvidos, o que exigiria maiores esforços na sua alocação. Os autores recomendam que se faça desde um estudo acerca do método que melhor se aplique para um caso particular, até a elaboração de um sistema que melhor conduza aos custos envolvidos em cada produto ou serviço.

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: serviços não podem ser estocados. Uma empresa industrial pode obter receita, no futuro, de produtos que não estão em estoque; uma prestadora de serviços não pode. Deve minimizar a sua capacidade ociosa; (b) Custos

essencialmente fixos, a curto prazo: relutam em dispensar profissionais em épocas de escassez de serviços, por causa do efeito moral do pessoal e dos custos de reconstrução. “Uma variável importante na maioria das empresas prestadoras de serviços, portanto, é a extensão com que a capacidade existente é absorvida pela demanda”; (c) Dificuldade em controle de qualidade: não é possível avaliar a quantidade dos serviços até o momento em que são prestados e, mesmo assim, as avaliações são subjetivas; (d) Intensiva em mão-de-obra: empresas industriais automatizam linhas de produção, substituindo mão-de-obra e reduzindo custos. A maioria das empresas prestadoras de serviços não pode fazer isso.

Nos EUA e no Reino Unido, os esforços no sentido de construção de sistemas de custeio mais eficazes têm sido feitos em resposta à pressão governamental por eficiência, usualmente relacionada ao controle de verbas destinadas pelo governo às IESs, para fins de pesquisa e ensino, como pode ser visto de forma sumarizada no Quadro 1.

EUA Jenny (1996)	<p>IES nos EUA estavam (e estão) preocupadas em atender à circular A-21 do <i>Office of Management and Budget</i> do Governo Federal Americano, que “estabelece princípios para determinação de custos aplicáveis a pesquisa e desenvolvimento, treinamentos e outros trabalhos financiados por faculdades e universidades com base em conflitos e acordos com o governo federal”. O documento visa a recuperação de custos indiretos de alocações em pool para atribuí-los aos programas e pesquisas para os quais o apoio governamental é solicitado.</p> <p>Em 1983 James A. Hyatt publicou <i>A Cost Accounting Handbook for Colleges and Universities</i>. Antes disso, em 1977, a NACUBO (National Association of College and University Business Officers), juntamente com a NCHEMS (National Center for Higher Education Management Systems), havia publicado <i>Procedures for Determining Historical Full Costs: The Costing Components of The Information Exchange Procedures</i>.</p> <p>Em 19 de maio de 1995 a NACUBO patrocinou um seminário chamado: <i>College and University Accounting and Reporting: Meeting the Needs of 2000 and Beyond</i>, com o tópico principal sendo: <i>como a apresentação de relatórios financeiros de IESs precisam e devem mudar no futuro</i>, com inspiração em alterações recentes em padrões de apresentação de relatórios financeiros, como o Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) n° 177, de 1993.</p>
Reino Unido McChlery e Rolfe (2004)	<p>Comissão parlamentar examina questões de tamanho, forma, estrutura, propósito e financiamento de educação pós-secundária nos próximos vinte anos.</p> <p><i>Jarret Report</i> (1985) detecta que a maior parte dos sistemas de contabilidade gerencial em IES é inadequada e que há a necessidade de melhores sistemas de contabilidade gerencial, melhores informações gerenciais financeiras, melhor entendimento e atenção aos custos diretos e indiretos e atribuição de responsabilidade financeira e controle aos centros de custo.</p> <p>Em 1998, a <i>Revisão Abrangente de Gastos</i> instituiu, como condição de financiamento adicional às instituições, a necessidade de demonstrar os custos integrais de pesquisa e outras atividades financiadas pelo patrimônio público, de forma a melhorar a apresentação de contas ao público.</p> <p>Criação da Verificação de Transparência (<i>Transparency Review – TR</i>), que é um arcabouço genérico, no qual as universidades devem prover informações dos custos dos principais tipos de atividades, como ensino, pesquisa e outras (financiadas ou não pelo poder público), com a informação devendo ser coletada tanto no nível macro (nível universidade) quanto no micro (departamental). Custos indiretos devem também ser calculados no nível departamental.</p>

Quadro 1: Esforços para a construção de sistemas de custeio eficazes para IESs nos EUA e Reino Unido.
Fonte: Adaptado de Jenny (1996) e McChlery e Rolfe (2004).

Embora se possa perceber os benefícios da ação governamental no sentido de provocar a utilização de sistemas de controle pelas IES's, é importante notar também a influência destas medidas sobre as características dos sistemas implantados.

Segundo Jenny (1996, p.4), em IES's, a prática já muito estabelecida de alocação de custos em pool apresenta um contraste acentuado com sistemas modernos de custeio baseado em processos, transações e atividades. As instituições se sentem mais confortáveis com as contas de custos macro do tipo *por função administrativa*, que eliminam algumas das dificuldades de alocação de custos *por atividade*.

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. Especificamente, o custeio em bases funcionais usa direcionadores de custo baseados em *atividades no nível da unidade*, que são fatores que causam alterações de custo quando as unidades produzidas mudam. Para uso deste tipo de direcionadores, a premissa é que o overhead consumido pelos produtos é altamente correlacionado com o número de unidades produzidas. Para os custos de overhead em que esta premissa é válida, a atribuição baseada na unidade corresponde ao rastreamento de direcionadores, para aqueles que violam esta premissa, a atribuição de custo é uma alocação.

A SFAS 177, *Statement of Financial Accounting Standards*, por exemplo, incentiva, mas não obriga, a apresentação de relatórios com base em elementos de custo natural. Desta forma, o resultado é que a maior parte das contas utilizadas constitui uma base inadequada para responder às questões de custeio essenciais à área de educação de nível superior.

O problema central do custeio em IESs é, portanto, a alocação de custos indiretos ou de suporte, da forma mais adequada possível, aos centros de custo primários, que são aqueles que correspondem à alçada de um responsável executivo específico.

Jenny (1996, p. 35) mostra ao longo do seu trabalho como alocar progressivamente os custos de suporte aos centros de custos de atividades primárias (instituição, pesquisa, apoio ao público e negócios auxiliares), bem como a importância deste procedimento. “Custos de programas primários aumentam na medida em que mais e mais custos de suporte são alocados a centros de custo primários. O componente custo de suporte declina gradualmente e desaparece quando todos os custos são alocados a programas primários”..

Sakurai (1997, p. 92-97), focalizando principalmente o setor industrial, já identificava que o maior problema enfrentado atualmente pelas empresas é a dimensão dos gastos de overhead - *que constituem parte significativa dos custos de suporte acima mencionados* - e a falta de instrumentos eficazes para administrar esses gastos.

Para ele, três abordagens são consideradas possíveis remédios para esses problemas: *custeio variável, procedimentos aperfeiçoados de apropriação, e ABC*.

Em consonância com a abordagem de Sakurai sobre a apropriação do overhead, Jenny (1996, p.117), evidencia a importância dos critérios de alocação de custos no funcionamento de um sistema de custeio em uma IES: “as bases de alocação devem ser uniformes, compatíveis na instituição”. O trabalho mostra que o uso de diferentes bases pode levar à diferentes custos totais de um determinado curso, o que pode afetar a credibilidade do processo.

Ainda conforme o autor, estudos sugerem que a alocação de custos de suporte, que é o caso do overhead mencionado por Sakurai (1997), e outros custos a programas primários acadêmicos “podem ser consideravelmente mais complicados do que alocá-los às principais funções administrativas” (JENNY, 1996, p.63). Segundo ele, “todo centro de custos e orçamento normalmente identifica os assim chamados, elementos de *custo natural*, conhecidos como custos *item-linha-objeto*”.

O autor constata que muitas instituições continuam a alocar seus custos em pool, e recomenda, como primeira e mais importante tarefa de uma instituição, a maximização do custeio por departamento, destacando que o orçamento por departamento é a fundação na qual todo o orçamento institucional é construído.

Visando atingir este objetivo, o autor (JENNY, 1996, p. 92-93) recomenda o micro-custeio, que consiste basicamente no custeio baseado em atividades ou processos, definindo-o como a determinação dos custos integrais de várias atividades e processos discretos, acadêmicos e administrativos, que compõem o trabalho diário de uma instituição, incluindo previsões para os custos correntes associados com o uso, financiamento e consumo de recursos de capital.

E estabelece os seus propósitos: (a) Custeio de Atividades Acadêmicas: atividades de ensino e, se puderem ser medidos, resultados de ensino, projetos individuais de pesquisa, graus acadêmicos e outras formas de certificação. (b) Custeio de Atividades Administrativas: atividades operacionais a cargo de departamentos

administrativos, vários processos administrativos especializados envolvendo interações departamentais e humanas seqüenciais, repetitivas e freqüentemente complexas. (c) Custos Integrais da Unidade, onde ênfase deve ser dada ao cômputo de custos médios e marginais e serviços administrativos educacionais. Complementando a abordagem de micro-custeio, o autor fornece sugestões para definição de bases de alocação de custos.

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”. Os autores citam Cropper and Cook (2000), que pesquisaram o uso do ABC num período de 5 anos: apenas 9% das instituições haviam introduzido o ABC e 16% pretendiam introduzi-lo. Das que rejeitavam o ABC, 46% identificavam outras prioridades, enquanto 23% o viam apenas como mais uma forma de alocação arbitrária de custos. Outras razões incluíam “falta de recursos e falta de evidência de quaisquer benefícios tangíveis decorrentes da sua implantação (situação comum no setor privado)”.

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. Neste sentido os autores explicam a importância dos sistemas de custeio em um cenário econômico que demanda informações relevantes referentes a atividades, processos, produtos, serviços e clientes. A 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. Segundo estes autores, os sistemas de custeio aprimorados estariam sendo utilizados para (KAPLAN; COOPER, 1998): conciliar, no projeto de produtos e serviços oferecidos, a expectativa dos clientes e a lucratividade; monitorar as necessidades de melhorias, contínuas ou não, em processos, visando qualidade, eficiência e rapidez; promover o aprendizado e aprimoramento contínuo dos funcionários, especialmente aqueles ligados à produção; apoiar decisões relativas à definição do mix de produtos e relativas a investimentos; apoiar a seleção de fornecedores; embasar a negociação com clientes em aspectos como preços, características dos produtos, qualidade, entrega

e serviços; apoiar a estruturação de processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços, adequados aos mercados e públicos-alvos.

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 vendidos para composição de relatórios financeiros demandados por fatores externos à empresa, tais como investidores, credores, reguladores e autoridades tributárias; b) apurar as despesas operacionais por produtos ou serviços e clientes; c) permitir a avaliação econômica da eficiência de processos internos (KAPLAN; COOPER, 1998). No entanto, atualmente, as condições econômicas estão em constante mudança aumentando a variedade e a complexidade de produtos e processos, exigindo qualidade, eficiência e eficácia nos processos de manufatura. Os sistemas de custeio tradicionais atendem as necessidades de geração de relatórios financeiros, mas ainda baseiam-se na idéia de um único fator gerador de custos, o volume. Estes sistemas tradicionais utilizam-se do índice mão-de-obra-direta para apropriação de custos fixos, mesmo sendo utilizados em ambientes com diferentes níveis de complexidade e automação de processos (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	Sistema de Estágio II mantido	Sistemas de relatórios financeiros

		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 2: Modelo em quatro estágios para projetar um sistema de custos.

Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (1998).

- a) 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): demanda de enorme quantidade de tempo e recursos para realizar a consolidação e fechamento dos livros ao final de cada período contábil; ocorrência de variações inesperadas na conciliação de estoques físicos com valores contábeis ao final de cada período contábil; necessidade de grandes reduções do valor nominal do estoque por ocasião de auditorias internas e externas; grande incidência de lançamentos de ajuste nas contas financeiras após o fechamento; ausência geral de integridade e de capacidade de auditoria do sistema.
- b) Sistemas de Estágio II: são adequados para a valorização de estoques para divulgação de situação financeira e para a elaboração dos relatórios financeiros periódicos. Estes sistemas apresentam dados e planos de contas comuns para diferentes unidades de negócios, permitindo consolidações de resultados financeiros; possibilitam a geração de demonstrações financeiras logo após o encerramento de um período contábil, sem grandes dificuldades; atendem adequadamente às demandas de informações tributárias e de órgãos regulamentadores; contam com sistema de registro de dados e transações íntegro, atendendo padrões de controles internos e viabilizando auditorias rigorosas (KAPLAN; COOPER, 1998). As principais características destes Sistemas de Estágio II são (KAPLAN; COOPER, 1998): atendem aos requisitos de geração de relatórios financeiros; apuram custos por centros de responsabilidade, mas não por atividades e por processos de negócios; os custos de produtos disponibilizados apresentam grandes distorções; custos com clientes não são computados ou o são com grandes distorções; oferecem feedback tardio aos gerentes e colaboradores, além de apresentá-lo de forma excessivamente condensada e concentrada nos aspectos financeiros.

Estas características fazem com que estes sistemas não atendam aos principais objetivos gerenciais dos sistemas de custeio. Os Sistemas de Estágio II apuram custos de produtos com base na avaliação de estoques e na medição do custo de bens vendidos. São ineficazes, portanto para estimar o custo de atividades e processos de negócios e o custo e rentabilidade de produtos, serviços e clientes, bem como prover o feedback adequado para melhorar os processos de negócio (KAPLAN; COOPER, 1998).

Kaplan e Cooper (1998) explicam que os Sistemas de Estágio II podem ser modificados (evoluindo para Sistemas de Estágio III) de modo a propiciar as informações necessárias ao aprendizado e à melhoria contínua. A evolução destes sistemas para Estágio III contempla o fornecimento, em tempo hábil, de informações (financeiras e não financeiras) sobre resultados das ações tomadas pelos funcionários da operação. Estas informações podem ser utilizadas para a resolução de problemas, a redução de custos, o aumento da produtividade e da qualidade dos processos (KAPLAN; COOPER, 1998 apud MUCCINI, 2005).

c) 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. Portanto, estes sistemas abrangem (KAPLAN; COOPER, 1998): um sistema financeiro convencional, que atende às funções contábeis, responsável também pela obtenção de dados dos registros das transações básicas. Este sistema disponibiliza as demonstrações financeiras periódicas demandadas externamente, e utiliza os métodos tradicionais de alocação de custos de produção periódicos às contas do custo das mercadorias vendidas e do estoque; um ou mais sistemas de custeio baseados nas atividades, os quais obtêm dados a partir do sistema financeiro e de outros sistemas transacionais em uso, apurando com exatidão os custos de atividades, processos, produtos, serviços, clientes e unidades de negócios; sistema de controle de operações, que disponibiliza aos funcionários de produção e gerentes, em tempo hábil, informações financeiras e não financeiras precisas sobre eficiência, qualidade e tempo de ciclo dos processos do negócio. Este é um sistema ágil de controle e feedback operacional que viabilizará o aprendizado, as atividades de aprimoramento, e a resolução de problemas.

Os sistemas adicionais de custeio por atividade e de controle e feedback operacional introduzidos no Estágio III são complementares, pois o sistema de controle e feedback operacional, ao disponibilizar informações continuamente atualizadas sobre o desempenho dos processos, complementa o sistema de custeio por atividades, que não atende adequadamente à geração de informações para decisões e controle operacional de curto prazo. Estes sistemas utilizam informações já disponíveis em outros sistemas operacionais, tais como: planejamento e controle de produção, controle de estoques, entrada de pedidos e vendas, entre outros (KAPLAN; COOPER, 1998).

d) 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).

Por outro lado, o sistema de controle e feedback operacional supre também de informações os relatórios financeiros, por ter capturado dos sistemas operacionais as informações reais das operações. Nos Sistemas de Estágio IV, a integração dos sistemas de custeio ABC com o sistema de controle e feedback operacional faz com que o primeiro torne-se a base para o orçamento organizacional e realize as autorizações de gastos com recursos nas unidades organizacionais. De maneira complementar, o sistema de controle e feedback operacional possibilita a comparação entre despesas previstas e reais, bem como os resultados financeiros das operações e o monitoramento e avaliação dos aprimoramentos operacionais realizados (KAPLAN; COOPER, 1998).

3. Metodologia

Para analisar a questão de pesquisa proposta, buscou-se diagnosticar a situação através do uso do Modelo em Quatro Estágios de Sistemas de Gerenciamento de Custos e Desempenho, de Kaplan e Cooper (1998). Com esta finalidade, optou-se pela elaboração de pesquisa de levantamento "survey", não probabilística, tendo corte temporal transversal, onde é examinada a situação destas instituições no ano de 2006.

Assim, foi aplicado construído um questionário a partir da necessidade de caracterização dos estágios sugeridos por Kaplan e Cooper (1998), buscando também contemplar outros assuntos levantados no referencial teórico. Tal questionário foi enviado a quinze instituições de ensino superior em Salvador e áreas adjacentes na Região Metropolitana de Salvador (RMS), sendo respondido apenas por quatro. Logo após, foram tabulados os dados obtidos na pesquisa e analisados os resultados, indicando o posicionamento (estágios I a IV) em que se encontram atualmente os sistemas de custeio das IES's que aderiram à pesquisa.

O questionário foi dividido em seis blocos de perguntas, buscando avaliar as dimensões sugeridas no modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998), conforme apresentado no Quadro 3. Para cada pergunta, o respondente deveria escolher apenas uma de cinco alternativas disponíveis, graduadas em escala de Likert adaptada de cinco pontos. Deveria ser assinalada uma opção entre 1 (Discordo totalmente) a 5 (Concordo totalmente).

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
2.13.	Há congruência entre os objetivos dos sistemas de controle de custos e as ações dos gerentes, gestores e coordenadores.	1	2	3	4	5
2.14.	As informações dos sistemas de controle de custos têm sido úteis para tomada de decisões dos gerentes, gestores e coordenadores.	1	2	3	4	5
2.15.	Os sistemas de controle de custos fornecem as informações necessárias para avaliação de desempenho operacional da instituição.	1	2	3	4	5
2.16.	Os sistemas de controle de custos fornecem informações para avaliação de desempenho estratégico da instituição.	1	2	3	4	5
2.17.	A instituição usa as informações dos sistemas de controle de custos para melhorar a sua posição no mercado.	1	2	3	4	5
3. Aspectos dos Sistemas						
3.1.	A instituição possui sistemas de controle de custos que contemplam todos os custos da instituição	1	2	3	4	5
3.2.	Os sistemas de controle de custos apresentam falhas.	1	2	3	4	5
3.3.	Os sistemas de controle de custos visam apenas a elaboração de relatórios financeiros formais.	1	2	3	4	5
3.4.	Os sistemas de controle de custos visam não só a elaboração de relatórios financeiros, mas também contemplam informações necessárias para gestão de custos de áreas específicas, como acadêmica, administrativa, etc.	1	2	3	4	5
3.5.	Os Sistemas de controle de custos são integrados entre si, de forma a utilizar as mesmas bases de dados, evitar a necessidade de duplicação do trabalho de entrada de dados, etc.	1	2	3	4	5
4. Qualidade dos Dados						
4.1.	Os dados disponíveis nos sistemas de controle de custos apresentam muitos erros.	1	2	3	4	5
4.2.	Os dados disponíveis no sistema não são estáveis, sofrendo variações com frequência e não podem, portanto, ser considerados confiáveis.	1	2	3	4	5
4.3.	Os dados disponíveis nos sistemas de controle de custos atendem aos requisitos legais cumprindo os padrões necessários para auditoria.	1	2	3	4	5
4.4.	Os dados dos sistemas de controle de custos atendem não só aos requisitos legais e da área financeira como também às áreas administrativas e acadêmicas da instituição.	1	2	3	4	5
4.5.	Os dados dos sistemas estão disponíveis em diversos bancos de dados (não integrados).	1	2	3	4	5
4.6.	Os dados disponíveis nos bancos de dados são compatíveis e compartilhados entre as áreas.	1	2	3	4	5
4.7.	Os bancos de dados são totalmente integrados.	1	2	3	4	5
5. Relatórios Financeiros Externos						
5.1.	Os sistemas de controle de custos são adequados às necessidades de geração de relatórios financeiros.	1	2	3	4	5
5.2.	Os relatórios financeiros são gerados automaticamente pelos sistemas.	1	2	3	4	5
5.3.	A concepção dos sistemas de controle de custos sofreu influência de requisitos colocados por instituições financiadoras de programas de ensino e pesquisa (Ex: CNPQ, FAPESP).	1	2	3	4	5
6. Gastos com Produto / Cliente						
6.1.	A instituição aloca todos os custos a centros de custos (ou centros de responsabilidades).	1	2	3	4	5
6.2.	A instituição aloca além de custos também a receita a centros de responsabilidades, de forma a permitir uma análise de resultados dos centros de lucros.	1	2	3	4	5
6.3.	Os critérios para alocação de custos são os mesmos para toda a instituição (não apresentam contradições na sua aplicação pelas diversas áreas).	1	2	3	4	5
6.4.	Os custos diretos não são alocados a atividades, departamento ou disciplinas.	1	2	3	4	5
6.5.	Os custos diretos são alocados a cada atividade.	1	2	3	4	5
6.6.	Os custos diretos são alocados a cada departamento ou cada disciplina do departamento.	1	2	3	4	5
6.7.	Os custos diretos são alocados a cada departamento ou cada disciplina sem serem alocados por atividade.	1	2	3	4	5
6.8.	Os custos indiretos não são alocados às atividades, departamentos ou disciplinas.	1	2	3	4	5
6.9.	Os custos indiretos são alocados às atividades, departamentos ou disciplinas com base em rateio estimativo.	1	2	3	4	5
6.10.	Os custos indiretos são alocados a cada atividade, de acordo com as técnicas de ABC (custeio baseado em atividades), e depois alocados a departamentos e disciplinas.	1	2	3	4	5

6.11. Os custos indiretos não alocados às atividades, departamentos e disciplinas são mínimos.	1	2	3	4	5
6.12. Os custos de depreciação e uso de áreas de imóveis fazem parte dos custos controlados e alocados em centro de custos pela instituição.	1	2	3	4	5
6.13. Os sistemas fornecem os custos e resultados por departamento e disciplina de forma confiável.	1	2	3	4	5

Quadro 3: Questionário
Fonte: Elaborado pelos autores.

Seque no Quadro 4 os objetivos esperados nas respostas de cada um dos seis blocos de perguntas:

Assuntos	Objetivos
a) Aspectos Gerais	Buscaram-se informações de cunho geral sobre a administração contábil-financeira e orçamentária das IES's.
b) Controle Operacional e Estratégico	Objetivou-se extrair informações quanto à dinâmica dos controles internos e sua interação com o planejamento estratégico das IES's, observando o grau de envolvimento de todos os departamentos e gerências com esses mecanismos de controle.
c) Aspectos dos Sistemas	Buscou-se aferir a finalidade e o grau de integração dos sistemas.
d) Qualidade dos Dados	Buscou-se aferir a qualidade e integração dos dados disponibilizados nos possíveis sistemas de custos e se os mesmos atendem aos requisitos legais de auditoria, como também aos gerenciais e acadêmicos das IES's.
e) Relatórios Financeiros Externos	Objetivou-se verificar se os mesmos atendem às necessidades dos sócios e acionistas, bem como das instituições financiadoras dos programas de ensino e pesquisa (CNPQ, FAPESB) além dos bancos e demais credores financeiros.
f) Gastos com Produto / Cliente	Por fim tentou-se verificar a capacidade da instituição de acompanhar os seus custos com produtos e clientes, se as IES's utilizam rateio de custos e receitas de suas atividades por centros de resultados, tanto dos custos diretos, como os indiretos (overhead), se alocam e levantam os custos por atividade ou processo (ABC), bem como a confiabilidade de todas essas informações.

Quadro 4: Blocos de perguntas (Assuntos versus Objetivos).
Fonte: Elaborado pelos autores.

O questionário foi respondido com base na escala de Likert, com os respondentes classificando, numa escala de 1 a 5 o seu grau de concordância com as afirmações listadas. O quadro de respostas obtido para cada conjunto de questões foi analisado de forma qualitativa e quantitativa a fim de caracterizar o estágio em que se encontram os sistemas de acordo com o Modelo de Quatro Estágios de Kaplan e Cooper (1998).

4. Discussão dos Resultados

4.1 Respostas dos Questionários

O Quadro 5 apresenta os resultados obtidos a partir das respostas dos questionários enviados às IESs. Enfatizando mais uma vez que, das quinze instituições consultadas, apenas quatro responderam o questionário.

1 - Gerais	1.1	1.2	1.3	1.4	1.5	1.6	1.7	1.8	1.9	1.10	1.11	-	-
IES 1	5	1	5	1	1	5	5	5	1	1	5	-	-
IES 2	2	5	1	1	1	5	3	3	1	1	1	-	-
IES 3	4	2	5	4	5	1	5	3	5	1	4	-	-
IES 4	3	3	1	3	2	1	3	4	3	1	3	-	-
Média	3,5	2,8	3	2,3	2,3	3	4	3,8	2,5	1	3,3	-	-
Zona	2	1	2	1	1	2	3	2	1	1	2	-	-
2 - Controle Operacional	2.1	2.2	2.3	2.4	2.5	2.6	2.7	2.8	2.9	2.10	2.11	2.12	2.13
IES 1	4	4	3	1	1	5	5	5	1	5	5	5	5
IES 2	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1	1	2

IES 3	4	5	4	4	3	5	1	4	1	4	4	3	4
IES 4	3	5	3	3	2	3	3	3	3	3	3	3	3
Média	3	3,8	2,8	2,3	1,8	3,5	2,5	4	1,5	3,3	3,3	3	3,5
Zona	2	2	1	1	1	2	1	3	1	2	2	2	2
2 - Controle Operacional	2.14	2.15	2.16	2.17	-	-	-	-	-	-	-	-	-
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	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 1	4	2	1	5	5	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 2	1	5	5	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 3	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	4.1	4.2	4.3	4.4	4.5	4.6	4.7	-	-	-	-	-	-
IES 1	2	1	5	5	2	5	2	-	-	-	-	-	-
IES 2	5	1	3	1	2	2	1	-	-	-	-	-	-
IES 3	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.	5.1	5.2	5.3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 1	4	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 2	2	5	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 3	5	4	4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IES 4	3	2	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Média	3,5	3	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Zona	2	2	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6 - Produto / Cliente	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 1	5	5	5	5	1	1	1	5	1	1	1	5	1
IES 2	1	1	1	5	1	1	1	5	1	1	1	1	1
IES 3	4	4	5	1	5	5	1	2	4	3	3	3	5
IES 4	2	2	2	4	3	5	5	5	3	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 3: 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.

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).

As respostas às questões sobre controle operacional e estratégico apresentam um quadro de clara sensibilização das instituições quanto à importância destes temas na condução dos seus negócios. 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. Se considerarmos que esses resultados correspondem efetivamente à realidade (isto é, excluindo problemas de formulação e conseqüentes confusões nas respostas), isto pode refletir uma avaliação de performance de cursos feita em bases imprecisas e, no mínimo, questionáveis, com todas as suas potenciais conseqüências danosas. 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.

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.

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 de 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.

Ao analisar esta dimensão, cabe inicialmente uma comparação direta da nossa realidade com a realidade dos EUA e do Reino Unido, conforme mencionado no referencial teórico: não há, no nosso caso, influência de organizações financiadoras de programas de ensino e pesquisa no projeto dos sistemas de controle de custos das IES's (5.3). As nossas instituições perdem aí, a nosso ver, uma oportunidade importante de incentivo à produtividade das instituições, com reflexos futuros certamente benéficos para o uso otimizado de verbas públicas destinadas às áreas de ciência e tecnologia.

Ademais, o registro da adequação dos sistemas de controle de custos às necessidades de geração de relatórios financeiros (5.1), confirmando respostas em outras dimensões acima, e a informação da existência de automação na geração destes relatórios (5.2), que pode, possivelmente, 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.

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.
- 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.