

O Uso de Sistemas de Custeio pelas Instituições de Ensino Superior Privadas do Distrito Federal

Naiára Tavares Domingos

Beatriz Fátima Morgan

Resumo:

A instituição do Programa Universidade para Todos - PROUNI baseou-se num índice de ociosidade de 47% nas vagas das IES's privadas de todo o país e na argumentação de que comprar uma vaga no setor privado é mais barato que abrir uma no setor público. Para tanto é preciso haver meios de comparação entre o custo de um aluno de uma instituição pública com o de uma instituição privada. Diante disso, este trabalho verificou a utilização de sistemas de custeio pelas IES's privadas do Distrito Federal e a importância dada por estas às informações gerenciais, bem como a utilização de sistemas de custeios. Realizou-se uma pesquisa descritiva com uma amostragem não probabilística, formada de acordo com a facilidade de acesso às informações. Como instrumento de coleta de dados foi utilizado o questionário. No estudo foram detectadas contradições e insuficiência de dados nas informações sobre vagas ociosas existentes nas IES's privadas. Em relação ao sistema de custeio, apesar de mais de 60% das IES's afirmarem possuí-lo para fins gerenciais, não há indícios da veracidade dessa informação. Logo, dentre as IES's pesquisadas (49% da população) não há informações que permitam uma comparação de custos que justifique a alegação do Governo Federal de ser mais barato comprar uma vaga no setor privado a criar novas no setor público.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

O Uso de Sistemas de Custeio pelas Instituições de Ensino Superior Privadas do Distrito Federal

Naiára Tavares Domingos – (Universidade de Brasília – Brasil) ntavares@pop.com.br

Beatriz Fátima Morgan – (Universidade de Brasília – Brasil) beatrizmorgan@unb.br

Resumo

A instituição do Programa Universidade para Todos – PROUNI baseou-se num índice de ociosidade de 47% nas vagas das IES's privadas de todo o país e na argumentação de que comprar uma vaga no setor privado é mais barato que abrir uma no setor público. Para tanto é preciso haver meios de comparação entre o custo de um aluno de uma instituição pública com o de uma instituição privada. Diante disso, este trabalho verificou a utilização de sistemas de custeio pelas IES's privadas do Distrito Federal e a importância dada por estas às informações gerenciais, bem como a utilização de sistemas de custeios. Realizou-se uma pesquisa descritiva com uma amostragem não probabilística, formada de acordo com a facilidade de acesso às informações. Como instrumento de coleta de dados foi utilizado o questionário. No estudo foram detectadas contradições e insuficiência de dados nas informações sobre vagas ociosas existentes nas IES's privadas. Em relação ao sistema de custeio, apesar de mais de 60% das IES's afirmarem possuí-lo para fins gerenciais, não há indícios da veracidade dessa informação. Logo, dentre as IES's pesquisadas (49% da população) não há informações que permitam uma comparação de custos que justifique a alegação do Governo Federal de ser mais barato comprar uma vaga no setor privado a criar novas no setor público.

Palavras-chave: Instituições de Ensino Superior. Sistema de Custeio. PROUNI.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços.

1. Introdução

De acordo com os dados divulgados pelo Ministério da Educação – MEC, no ano de 2001 existiam 1.208 Instituições de Ensino Superior – IES's privadas em todo o país. Em 2002 esse número aumentou para 1442, chegando a 1.652 IES's em 2003. Esses dados demonstram que houve um crescimento de 36,75% no setor privado de ensino superior, durante o período de 2001 a 2003 (MEC, 2005c).

No contexto educacional brasileiro as IES's privadas representavam 86,84% de um total de 1.391 IES's, em 2001. Em 2002, a participação das instituições privadas aumentou para 88,09% das 1.442 IES's. No ano de 2003, 88,86% das 1.859 IES's de todo o país eram privadas. Os números demonstram que houve um crescimento no número de IES privadas e na sua participação no contexto educacional brasileiro, nos últimos anos (MEC, 2005c).

Na região Centro-Oeste, o crescimento no número de IES's foi de 29,63% no período de 2001 a 2003. De acordo com os dados do MEC, houve uma redução no crescimento das IES's no ano de 2003, que foi de 6,07% enquanto que em 2002 esse crescimento foi de 22,22%. Em termos quantitativos existiam 162, 198 e 210 IES's, sendo 132, 180 e 187 privadas, nos anos de 2001, 2002 e 2003, respectivamente. Com relação à participação das IES's privadas no

mercado, em 2001, 2002 e 2003 essas representavam 81,48%, 90,91% e 89,05% da quantidade total das IES's no Centro-Oeste (MEC, 2005c).

Confirmando o crescimento do setor privado de ensino, no DF existiam, em 2001, 47 IES privadas. Em 2002, este número subiu para 63, e se manteve constante em 2003 (MEC, 2005c). Atualmente são 73 IES, segundo dados do Ministério da Educação - MEC (MEC, 2005b).

Diante dos dados do MEC (2005c) observa-se que na região Centro-Oeste houve um desaceleramento no crescimento do número de IES's no ano de 2003, em relação ao ano de 2002. Este fato também foi observado no Distrito Federal.

Com relação ao crescimento no número de instituições de ensino superior não públicas, Kostman (2004, p. 61) disse que “Atraídos pela grande rentabilidade e pela perspectiva de crescimento, empresários de diversas áreas investiram como nunca na criação de faculdades. Agora o crescimento estancou. A razão é simples: há mais vagas que alunos”. Segundo Kostman (2004), para que as IES continuem a crescer devem se reestruturar, de modo a atingir a classe C da população, isto é, há a necessidade da diminuição no valor das mensalidades para abranger os menos favorecidos economicamente. Compactuando com essa mesma idéia, o então diretor do Inep, José Marcelino de Rezende Pinto, nessa mesma reportagem, afirma: “Agora, as instituições de ensino superior vão ter de se reestruturar a essa demanda”, referindo-se às classes C e D (PINTO *apud* KOSTMAN, 2004, p. 61).

O ex-ministro da educação, Paulo Renato Souza (2003) fez a projeção de que até 2008, 60% dos estudantes de ensino superior serão da classe C. Ainda afirmou que: “Será preciso oferecer um serviço mais adequado a essa classe, com custos mais baixos. O problema é que a eficiência nunca foi uma preocupação porque não havia competição no setor”.

Segundo Cogan (1998), na atualidade, a competitividade empresarial é fator determinante, pois os clientes estão mais exigentes em relação ao preço, qualidade e serviços. Cogan (1998) ressalta a importância de se conhecer os custos da empresa, para que essa garanta uma posição vantajosa. Outro ponto importante para que a empresa se mantenha num mercado competitivo, segundo Figueiredo (2001) é a satisfação do cliente. Para tanto é importante que a empresa apresente um nível de serviço que atenda às necessidades dos clientes. Então surge a importância de a empresa conhecer sua capacidade e a demanda pelo seu serviço.

Figueiredo (2001) ainda afirma que o gerenciamento da capacidade pode determinar a lucratividade do negócio, pois tem impacto nos investimentos e nos custos operacionais. Segundo o autor, existem duas estratégias de gerenciar a capacidade em serviços. “A primeira consiste em ‘perseguir’ a demanda. Se a demanda sobe, a capacidade sobe; se a demanda diminui, a capacidade também diminui”. A segunda “[...] consiste em fixar a capacidade em um nível capaz de atender um determinado percentual da demanda máxima esperada”.

O Censo da Educação Superior 2003, divulgado pelo MEC, revelou um índice de ociosidade de 47,3% nas vagas abertas pelas instituições no ano, um aumento de quase dez pontos percentuais em relação a 2002 (37,4%). A ociosidade se concentra (42,2% do total de vagas) no setor privado enquanto as instituições públicas - federais, estaduais e municipais - respondem pelos restantes 5,1% (PARDELLAS, 2004).

Apesar de apresentar um percentual abaixo da taxa nacional, o Distrito Federal possui uma ociosidade de 37% das vagas oferecidas nas instituições privadas. A oferta de vagas nas IES'S privadas foi de 54.490 e somente 33.995 foram ocupadas o que corresponde a 20.495 vagas desocupadas. O excesso de vagas disponibilizadas pelas instituições gera uma capacidade ociosa, uma vez que a oferta é maior que a demanda (MEC, 2005c).

Esse número de vagas não ocupadas existentes nas instituições privadas serviu de argumento para o Governo Federal criar o PROUNI e comprar vagas para alunos de baixa renda. Segundo o governo, comprar vagas nas IES's privadas é mais viável economicamente que promover o crescimento no número de vagas nas instituições públicas (HELENE, 2004). De certo modo, há a compra por parte do Governo dessas vagas, pois existe uma renúncia de receita de tributos.

Para justificar a criação do PROUNI, o Governo Federal alega ser mais barato comprar vagas nas instituições privadas que investir nas públicas, e como há uma ociosidade de vagas de 47%, o acesso a essas vagas seria imediato o que também resolveria o problema das instituições privadas (MIRANDA, 2005).

O professor da Universidade de São Paulo e ex-diretor do Inep, Otaviano Helene (2004) questiona essa compra de vagas pelo Governo Federal, afirmando que primeiro seria preciso saber qual o custo de um aluno na instituição pública e na particular, o que possibilitaria uma comparação de preços. Segundo o autor, ao calcular o custo de um aluno do setor público dividindo-se o valor total do orçamento pelo número de alunos, aparentemente o preço do estudante do setor público é maior.

Estudos realizados pela Universidade de Brasília – UnB, demonstram que o custo por aluno nas IES'S federais é 40% menor que os dados divulgados pelo Tribunal de Contas da União – TCU, para o ano de 2003 (UNB, 2004). Outro ponto levantado pelo professor Helene (2004, p. 112) é com relação às vagas ociosas:

Essa sobra de vagas no setor privado não significa, como eventualmente tem sido usado como argumentação, que o setor privado tem ociosidade, da qual seria preciso tirar proveito. Para as vagas não preenchidas não há salas, bibliotecas, outras instalações e, principalmente, professores, a parte mais cara do ensino. Não há, portanto, ociosidade.

Esse questionamento quanto ao real número de vagas ociosas, também é levantado pelo ex-Ministro da Educação Paulo Renato de Souza (2004) ao afirmar que essas vagas são uma espécie de “reserva de mercado” criadas para que as instituições se previnam de variações da demanda. Segundo o ex-ministro, elas oferecem, a cada ano, um número de vagas acima de suas expectativas de demanda. De forma que se o mercado sofrer um aumento na procura por vagas, as instituições estariam protegidas quanto à permissão por parte do MEC para expansão de vagas.

Diante do exposto são propostas as seguintes questões de pesquisa:

- As instituições de ensino superior privadas do Distrito Federal utilizam algum sistema de custeio que as auxiliem nas decisões de investimentos?
- Sabem qual o custo de um aluno?
- Qual a importância dada às informações de custos?

Assim este trabalho tem por objetivo verificar se as IES's privadas do Distrito Federal utilizam algum sistema de custeio e, a importância dada por estas às informações gerenciais e a utilização de sistemas de custeios. Para tanto, foi adotado como instrumento de coleta de dados o questionário sobre uma amostra não probabilística e formada de acordo com o acesso as informações.

Dividiu-se o artigo em quatro seções. A primeira seção refere-se à introdução, a segunda seção a revisão da literatura, a terceira seção a coleta e análise dos dados, e por fim as conclusões do trabalho.

2. Revisão de Literatura

2.1 Sistemas de custeio

Segundo Cogan (1998, p. 8) até a década de 70, as despesas com mão-de-obra e materiais diretos representavam quase que a totalidade dos custos de um produto e outras despesas indiretas representavam uma proporção menor. “Em consequência disso, os métodos tradicionais de alocação de custos indiretos recomendavam o rateio de tais despesas de acordo com critérios baseados no volume de produção”. O que caracteriza, como foco dos sistemas tradicionais, “a apuração dos custos nos três elementos: materiais utilizados na produção, mão-de-obra empregada na produção e custos indiretos de fabricação, tendo como elementos principais na composição dos custos dos produtos a matéria prima e a mão-de-obra”. (POMPERMAYER, 1999, p.24).

Segundo Faustino e Tafner (1995, p. 23-24) as empresas baseavam-se nas estimativas de horas ou valor de mão-de-obra direta e alocavam todos os custos diretamente ao centro de custos, de forma simplista, os produtos absorvem os custos da fábrica por meio dos métodos:

a) custeio por absorção: incorpora ao valor do estoque todos os custos incorridos na elaboração, custos estes relacionados aos produtos.

b) custeio variável: aloca aos produtos apenas os custos diretamente relacionados a eles – matéria-prima, mão-de-obra direta com seus encargos e outros itens que podem ser facilmente identificados com um produto. Os demais custos são lançados contra Resultado. Embora com relativa utilidade para efeito de orçamento, este sistema não é aceito pelo Fisco e pelos Procedimentos Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA) e deve ser adaptado para efeito de demonstrações contábeis.

Quanto à acumulação, ambos os sistemas podem ser:

a) por ordem: acumulando-se especificamente os custos para cada ordem de produção.

b) por processo: acumulando-se os custos por fase, operação ou departamento, para em seguida transferir ao estágio seguinte, a partir de um custo unitário.

Entretanto, a estrutura de custos dos produtos vem mudando. As despesas indiretas que antes representavam 5% dos custos totais, atualmente atingem patamares médios de 35%, chegando a 70% dos custos totais em empresas com elevada intensidade de automação. Com isso, os sistemas de custeios tradicionais não mais captam os preços dos produtos com a precisão desejada, pois, o avanço tecnológico permite que os custos de medição das despesas sejam calculados de forma mais precisa (COGAN, 1998). Assim, a relação custo/benefício tende a ser favorável à administração (PADOVEZE, 1997).

Devido à criação de atividades mais complexas e diferentes, como resultado da crescente industrialização, os gastos fixos e indiretos passaram a ter maior relevância dentro da empresa. A partir de então surgiu o problema da apropriação destes gastos aos demais custos diretos ou variáveis (PADOVEZE, 1997). Com isso tem-se o Custeio Baseado em Atividades (ABC) que possui como cerne, a apuração de custo das atividades. Segundo Cangi (1995, p. 16):

A partir do cálculo do custo de cada atividade, é possível avaliar a eficácia da organização mediante a análise pura e simples de cada atividade do custo x benefício da atividade, dos processos, que são o agrupamento de atividades desempenhadas para um fim comum, e dos produtos, que nada mais são do que o somatório do custo das atividades realizadas para sua confecção. Essa definição de produto pode também ser adaptada para clientes, que requerem esforços diferenciados, passíveis de custeio por meio do ABC.

Pamplona (1994 *apud* LEONE, 1997, p. 254) conceitua o ABC como “[...] uma técnica de custeamento em que os custos e despesas indiretos são apropriados a várias unidades através de algumas bases que não são relacionadas aos volumes dos fatores de produção [...]”.

2.2 Sistema de informações

Padoveze (1997, p. 36) define sistema de informações “[...] como um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para processamento dos dados e tradução em informações [...]”.

O autor divide os sistemas de informações em duas categorias: os de apoio às operações e os sistemas de apoio à gestão. Os sistemas de apoio às operações objetivam auxiliar aos departamentos na execução de suas atividades operacionais, como as de pagamentos, compras, vendas dentre outras. Já os sistemas de apoio à gestão geram informações úteis na gestão econômico-financeira da empresa, a partir das informações geradas pelo sistema operacional (PADOVEZE, 1997).

Grell e Belloli (1995) afirmam que a empresa desenvolver um sistema integrado que gere informações gerenciais que auxiliem os administradores no processo de tomada de decisão, e que a principal fonte de informações gerenciais é a contabilidade de custos.

2.3 Informações de custos

Para Callado e Callado (2000, p.132)

Um sistema de contabilidade de custos é desenvolvido para atingir finalidades relacionadas com o fornecimento de dados de custos para a medição dos lucros, determinação da rentabilidade e avaliação do patrimônio, identificação de métodos e procedimentos para o controle das operações e atividades da empresa e fornecimento de informações sobre custos para a tomada de decisões e de planejamento mediante processos analíticos.

As informações de custos que auxiliam na tomada de decisões ajudam na formação do preço de venda, no cálculo do volume de produção desejado, na determinação do produto a produzir e em decisões entre comprar e fabricar (CALLADO; CALLADO, 2000).

Brimson (1996) ressalta a importância da correta determinação do custo do produto por afetar um grande número de decisões. As informações de custos do produto são utilizadas em diferentes níveis como cálculo das margens brutas associadas aos produtos, determinação da rentabilidade da expansão, serve de subsídio para a análise de investimentos e valorizar os estoques e calcular o custo dos produtos vendidos. Ao conhecer o preço de um produto é possível calcular a quantidade que deve ser vendida para que todos os custos sejam cobertos.

Para Garrison e Noreen (2001), no processo de tomada de decisões é importante a compreensão do comportamento dos custos. A empresa que compreender como os custos se comportam tem condição de prevê-los em diferentes situações operacionais. O que evitaria problemas como retirar de linha um produto que gera um pequeno impacto nos custos.

De acordo com o comportamento os custos podem ser fixos, variáveis ou mistos. Os custos variáveis são aqueles cujo valor varia em função das mudanças no nível de atividade, em uma razão direta. E são constantes em relação à unidade. Os custos fixos são constantes dentro de uma faixa de variação no volume de atividade, no entanto, seu valor é diminuído à medida que o nível de atividade aumenta. Existem custos que possuem características tanto dos fixos como dos variáveis, são os chamados mistos (GARRISON; NOREEN, 2001).

A receita de venda de um produto menos as despesas variáveis unitárias garante um lucro variável por produto, que representa a margem de contribuição do produto para cobrir os custos de capacidade da empresa mais a margem de lucratividade desejada. Os custos de capacidade são os chamados custos e despesas fixas (PADOVEZE, 1997). Martins (2001) caracteriza como vantagem do uso da margem de contribuição o fato de tornar mais visível à potencialidade de cada produto na amortização dos gastos fixos e posterior formação do lucro propriamente dito.

Quando o nível de vendas atinge o valor correspondente à soma das despesas totais variáveis e fixas, a empresa se encontra no ponto de equilíbrio, onde o lucro é zero. Essa informação é útil na determinação da quantidade mínima a ser vendida para que a empresa não tenha prejuízo (GARRISON; NOREEN, 2001).

2.4 Custos para formação do preço de venda

Segundo Cogan (1998) um número significativo de empresas não possui uma sistemática de determinação de seus custos, o que compromete a saúde da empresa, pois a administração fica impossibilitada de tomar decisões sobre em quais atividades deveria atuar para reduzir seus custos e otimizar o lucro. Ainda segundo Cogan (1998) para a formação do preço de venda é preciso saber qual o custo do produto ou serviço.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 174) afirmam: “[...] os homens de negócio, há tempos, têm conhecimento de que dar preços aos produtos é um dos mais importantes e complicados problemas com que eles deparam [...]”. Para os autores, a determinação do preço do produto depende de circunstâncias dos produtos e mercado de cada empresa. Como exemplos de circunstâncias, Figueiredo e Caggiano (1997) citam as liquidações. Nessa circunstância o fator custo do produto não é muito relevante. E como exemplo da influência do mercado, cita a posição da empresa nesse. Se a empresa é fraca, ela deverá seguir os preços do mercado.

Grell e Belloli (1995, p. 54) afirmam que “se o mercado não paga o preço estipulado, é porque existe o mesmo produto ou similar a preços mais vantajosos. Portanto, seu concorrente está trabalhando a preços menores”.

2.5 Informações de custos em universidades

Segundo Kraemer (2005) as Instituições de Ensino Superior – IES’s não tinham muita preocupação com a gestão dos seus custos. Como a procura pelos seus cursos era muito grande, os custos eram absorvidos facilmente pelas receitas geradas pelas mensalidades. O crescimento no número de instituições e a globalização fizeram com que os alunos dessas instituições se tornassem mais exigentes com os serviços que lhes são oferecidos, tanto pela infraestrutura – atividade-meio, como pelo professor em sala de aula – atividades-fim. Então, para sobreviver, as IES’s terão que priorizar os ganhos para poder manter e melhorar as condições físicas do campus e garantir a qualidade dos professores (KRAEMER, 2005).

Borges e Silva (2000) alegam que as IES’s têm recebido pouca atenção dos profissionais no que se refere à aplicação das novas técnicas contábeis e gerenciais. Da mesma forma que as atividades empresarias, as IES’s dependem da qualificação do conjunto formado pelos recursos humanos e materiais.

Burton (2000) verificou que muitos cursos são administrados ignorando as implicações do custo nas decisões tomadas, constituindo um estilo de gerenciamento cuja eficiência deve ser questionada pela alta administração das organizações.

Kraemer (2005) considera que a implantação do “[...] sistema ABC envolve mudança de paradigma, pois este sistema servirá de base para decisões estratégicas e pedagógicas da instituição. Ela verificará que se em determinado semestre um curso apresenta déficit, poderá trabalhar com este resultado, verificando as suas origens e planejando metas para o futuro [...]”.

3. Coleta e Análise dos Dados

A pesquisa foi realizada durante os primeiros 25 dias do mês de maio do ano de 2005. Inicialmente tentou-se marcar uma entrevista com o responsável da IES's para que pudesse responder ao questionário. Mas, foi observada uma indisposição por parte dos responsáveis quanto à participação na pesquisa.

Diante das resistências optou-se por dirigir-se diretamente à IES's, sem tentativas de marcação de horário. Quando o responsável se dispunha a responder à pesquisa não ocorria o retorno a essa IES's, mas na maior parte das vezes houve a necessidade de deixar o questionário na instituição para posterior retorno. Tamanha a dificuldade de obtenção das informações que em algumas IES's houve a necessidade de retornar 5 (cinco) vezes.

A população trabalhada é composta por 73 instituições de ensino superior privadas do Distrito Federal. Dentre os questionários aplicados 18 foram respondidos. De acordo com os dados do MEC, esses 18 questionários representam 36 IES's que correspondem a 49,32% da população. Deve-se isto, ao fato de a instituição “Q” representar 11 IES's na relação das instituições privadas credenciadas no MEC, no DF. Ao serem perguntadas sobre a existência de diferenças na administração dessas IES's, foi observado que esta é feita de forma centralizada. Logo não há diferença entre as IES's, então foi aplicado somente 1 questionário abrangendo as informações de forma global. Somente a unidade central respondeu ao questionário.

Na mesma situação encontraram-se as instituições “A” e “R”, representando cada uma 04 IES's. As instituições “B” e “S” representam, cada uma, 2 IES's de acordo com o MEC. Para as outras 13 instituições foi aplicado 1 questionário para cada, pois representavam apenas uma IES's de acordo com o MEC.

Das instituições pesquisadas 50% possuem dois campi, e apenas uma possui três campi. As oito instituições possuem apenas um campus. Do total, 39% das IES's pesquisadas estão no mercado a menos de cinco anos, sendo que uma ainda não tem um ano de atuação no mercado. Observa-se também que 39% das IES's oferecem de cinco a dez cursos, e somente 16,66% IES's oferecem mais de quinze cursos, e 22,22% oferecem menos de cinco cursos e de dez a quinze cursos, conforme tabela 1.

IES	Campus	Tempo no Mercado	Nº cursos	Vagas Ociosas (%)	Afirma ter capacidade ociosa	Afirma conhecer o custo da ociosidade	Decisão de investimento
A	2	> 5	5 a 10	32,7	S	S	Comissão administrativa
B	2	> 5	10 a 15	X	S	N	Proprietário
C	2	> 5	> 15	3	S	S	Proprietário
D	1	1 a 3	< 5	65	S	N	Proprietário
E	1	3 a 5	5 a 10	X	S	N	Proprietário
F	1	3 a 5	< 5	73,33	S	S	Gerente/ administrador
G	1	1 a 3	5 a 10	71,43	S	S	Gerente/ administrador
H	2	> 5	5 a 10	31,33	S	S	Proprietário
I	2	> 5	10 a 15	28,86	S	S	Proprietário
J	2	> 5	> 15	Y	S	S	Proprietário
L	1	> 5	5 a 10	X	N	S/R	Gerente/ administrador
M	1	> 5	5 a 10	Y	N	N	Proprietário
N	2	3 a 5	< 5	12,7	S	N	Gerente/ administrador
O	1	< 1	< 5	Y	S	N	Diretor geral - Padre
P	2	3 a 5	5 a 10	X	S	N	Proprietário
Q	3	> 5	10 a 15	15,55	S	N	Proprietário
R	1	> 5	10 a 15	73,33	S	N	Proprietário
S	2	> 5	> 15	Y	S	N	Gerente/ administrador

Tabela 1: Características das IES's.

Fonte: Elaboração própria.

Legenda: S = Sim

N = Não

S/R = Sem resposta

X = nº de alunos matriculados maior que a capacidade total.

Y=dados insuficientes para o cálculo.

O número de vagas oferecidas por período letivo é distribuído de acordo com a tabela 2, a seguir.

Vagas oferecidas por período letivo	Quantidade de IES	%
Até 250	2	11,11
251 – 500	10	55,56
501 – 750	2	11,11
751 – 1000	2	11,11
Mais de 1000	1	5,56
Não respondeu	1	5,56

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 2: Vagas oferecidas por período letivo.

Os dados evidenciam que mais de 50% das IES's pesquisadas oferecem um número de vagas entre 250 e 500 por período letivo. Da relação capacidade total menos número de alunos matriculados foram encontrados os seguintes dados: 55,56% possuem capacidade ociosa, 22,22% tem uma quantidade de alunos superior à sua capacidade total, e em 22,22% dos

casos não foi possível tirar conclusões devido à falta de informações. Dessa forma, em 44,44% das IES's não há informações precisas quanto ao número de vagas ociosas, pois, durante o processo de pesquisa, foi observado que algumas instituições não sabem qual a sua capacidade total e/ou o número total de alunos. Não sendo sabido uma dessas informações não é possível calcular a capacidade ociosa.

Das dezoito IES's pesquisadas, dezesseis - 89% do total - afirmam trabalhar com uma certa ociosidade e somente duas afirmam trabalhar com a capacidade total, isto é, não tem capacidade ociosa. Dos 89% que afirmaram possuir capacidade ociosa, 43,75% conhecem os custos de sua ociosidade e 56,25% não conhecem.

Como foi demonstrado, quase a metade das IES's, onde foram aplicados os questionários, não possuem informações tidas como simples, o que deixa dúvidas quanto a veracidade das informações fornecidas ao MEC pelas IES's. Dessa forma, não é possível ter segurança sobre as informações relacionadas à ociosidade. O que reforça a idéia da não veracidade das informações sobre ociosidade utilizadas como justificativa para a criação do PROUNI.

Outro dado importante é a não profissionalização da administração das IES's. A tabela 3 evidencia que em 61% dos casos pesquisados, o responsável pelas decisões de investimento é o proprietário da IES, o que caracteriza administração familiar.

Tomador de decisões	Quantidade IES	%
Proprietário	11	61
Administrador	5	28
Outros	2	11

Fonte: Elaboração própria

Tabela 3: Tomador de decisões

Ao serem questionadas sobre qual o sistema de custeio utilizado pelas IES's, 33,33% responderam que não utilizam qualquer sistema de custeio, 33,33% utilizam os custos variáveis e 33,33% não responderam. Também foram encontradas contradições sobre a utilização de sistemas de custeio, pois 61% afirmaram não trabalharem com sistemas para fins gerenciais. Somente 39% afirmaram possuir um sistema gerencial, conforme Tabela 4.

Sendo o sistema de custos variáveis, gerencial, pois a legislação pede o método de absorção, somente 33,33% tem um sistema de custeio que atenda a finalidade de gerenciamento, apesar de 39% afirmarem possuir um sistema gerencial. Como durante o processo de pesquisa foi observado uma deficiência quanto aos conceitos de custos por parte do respondente, acredita-se que esta diferença nos dados se dá pelo fato de o respondente querer melhorar a imagem da instituição e conseqüentemente responder a perguntas das quais não sabem o conceito.

Os dados indicam que as IES's trabalham com custos totais, pois 77,78% afirmaram conhecer os custos totais de um curso e 72,22% levam estas informações ao nível de unidade por curso. Ou seja, 72,22% das IES pesquisadas conhecem os custos de cada aluno por turma, e 27,78% não sabem quais são os custos de cada aluno por curso.

Um dado que contradiz esta informação é o relativo à IES "C" que afirma não possuir um sistema de custos que apura o custo por aluno por curso, mas sabe quanto custa cada aluno dos cursos. A IES "J" declara não possuir um sistema de custeio para fins gerenciais, mas possui informações do custo do aluno por curso, e declara possuir um sistema integrado. Logo, as contradições encontradas não permitem manter confiabilidade nos resultados.

IES	Utiliza sistema de custeio para fins gerenciais	Sistema de custeio utilizado	Possui sistema de custos que apura o custo por aluno por curso	O sistema é integrado	Sabe quanto custa um aluno de cada curso	Sabe qual o nº mínimo de alunos necessário para que a turma cubra seus custos	Sabe quais os custos totais de um curso
A	S	CV	S	S	S	S	S
B	N	SR	N	SR	N	N	N
C	S	CV	N	SR	S	S	S
D	S	CV	N	SR	N	N	N
E	N	Nenhum	N	SR	N	S	N
F	N	SR	N	SR	S	S	S
G	N	Nenhum	S	N	S	S	S
H	S	Nenhum	N	SR	S	S	S
I	S	CV	S	S	S	S	S
J	N	Nenhum	S	S	S	S	S
L	S	CV	S	N	S	S	S
M	N	Nenhum	N	SR	S	S	S
N	N	SR	N	SR	S	S	S
O	N	SR	SR	SR	S	S	S
P	N	SR	S	S	S	S	S
Q	N	Nenhum	N	SR	N	N	N
R	N	CV	N	SR	N	S	S
S	S	SR	S	N	S	S	S

Fonte: Elaboração própria.

Legenda:

S = Sim

N = Não

SR = Sem resposta

CV = Custeio Variável

Tabela 4: Características do sistema de custeio

Mas, ao ser perguntado sobre a existência de um sistema de custeio que apure o custo por aluno por curso, somente 38,88% das IES possuem um sistema nestas condições, 55% não possui esse sistema e 5,56% não respondeu à pergunta. Dos 38,88% que possuem um sistema que possibilita obter a informação de custo por aluno por curso, somente 57,14% é integrado, sendo 42,86% não integrado.

Sobre os fatores que determinam o número de alunos por turma, os dados da Tabela 5 evidenciam que o fator custo não é determinante na formação de uma turma, apesar de 83,33% (Tabela 4) das IES afirmarem saber qual é o número mínimo de alunos necessários para que uma turma cubra seus custos. A demanda e as instalações físicas é o que determina a distribuição de alunos por turma. Sendo a demanda alta pode haver uma “superlotação” da turma. Embora tenha sido afirmado pela maioria dos respondentes, que é o MEC quem determina o número de alunos por turma, não se sabe qual a eficiência deste na fiscalização.

IES	Fator determinante na abertura de um novo curso	Fator determinante da quantidade de vagas oferecidas	Nível de importância das informações de custos
A	Demanda	Demanda	Alta
B	Outros	SR	Média
C	Custo	Demanda	Alta
D	Demanda	SR	Alta
E	Demanda	Demanda	Média
F	Outros	Demanda	Alta
G	Demanda	Espaço físico	Média
H	Demanda	Demanda	Alta
I	Demanda	Aleatoriamente	Média
J	Demanda	SR	Alta
L	Demanda	Demanda	Alta
M	Demanda	Espaço físico	Média
N	Demanda	Demanda	Alta
O	Demanda	Espaço físico	SR
P	Outros	SR	Média
Q	Outros	Aleatoriamente	Alta
R	Demanda	Espaço físico	Alta
S	Outros	SR	Alta

Fonte: Elaboração própria.

Legenda: SR = Sem Resposta

Tabela 5: Fator determinante na abertura de vagas e cursos.

A demanda exerce um papel determinante na tomada de decisões das IES, pois em 66,67% dos casos é o que determina a abertura de um novo curso, ficando o fator custo com apenas 5,56% dos casos. Também é a demanda o fator determinante da quantidade de vagas oferecidas em 38,88% dos casos, ficando o espaço físico com 22,22 % dos casos. Na quantidade de vagas oferecidas, os custos não foram citados, pois oferecem o máximo de vagas para atender a demanda. É importante ressaltar que em 11,11% dos casos a quantidade de vagas oferecidas é determinada de forma aleatória.

Com relação às informações de custos relacionadas no questionário utilizado, a Tabela 6 evidencia que a informação mais utilizada, dentre as citadas, é a relacionada à mão-de-obra do professor. É observado que os custos indiretos como a energia elétrica por hora-aula é pouco trabalhada.

IES	E. elétr / hora-aula	Custo /hora por prof.	Deprec. bens móveis de uma sala de aula	Deprec. Bens imóveis de uma sala de aula	Custo limp. /hora-aula	Custos operac .sep. dos adm	Custos Fixos sep. dos Custos Variáveis por turma	Custso Fixos sep. dos Custos Variáveis totais	Quanto o aumento de 1 aluno ocasiona de aumento nos custos op. e adm	Ponto de Equilíbrio da IES
A	X	X	X	X	X	X	X			X
B		X								
C		X	X	X	X	X		X		X
D		X	X	X	X	X				
E			X					X		
F		X					X	X		
G	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X

H			X	X						X
I	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
J	X	X	X	X	X	X	X	X		X
L	X	X	X	X	X	X	X	X		X
M		X			X					
N	X				X		X			X
O		X			X	X	X		X	
P		X	X		X	X	X		X	
Q		X								
R		X				X	X	X		X
S		X		X				X		
Tot	6	15	10	9	11	10	10	9	4	9

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 6: Informações de custos.

4. Conclusões

Apesar de 61,11% e 33,33% das IES afirmarem dar, respectivamente, uma alta e média importância às informações de custos existem dúvidas quanto à veracidade da informação uma vez que foram encontradas contradições que evidenciam que o nível de importância dada pelas IES's às informações de custos não é tão elevado. Pois é observado que a administração das IES's ainda é de cunho familiar, o que dificulta um gerenciamento de forma mais especializada.

Quanto à ociosidade fica o questionamento da precisão das informações divulgadas ao MEC. As instituições pesquisadas respondem a um censo anual realizado pelo MEC, mas pelo que foi observado suas respostas podem não ser precisas quanto a determinação das vagas ociosas, pois não possuem informação que viabilize o cálculo da ociosidade.

Apesar de 72,22% das IES's afirmarem saber qual é o custo de um aluno por curso, a não utilização de um sistema de custeio gerencial dificulta esta determinação de custo, afinal somente 39% das IES possuem um sistema gerencial. Os números são contraditórios. Se 39% dizem possuir um sistema de custeio para fins gerenciais, como 44,44% das IES possuem um sistema de custos que apure o custo por aluno por curso, sendo 62,5% destes sistemas integrados.

Logo, fica a dúvida sobre o nível de informações dos custos das instituições. Mesmo afirmando possuir informações como custos fixos separados dos variáveis, não há uma certeza quanto a isso, pois 10 das 18 instituições afirmaram possuir essa separação por turma, enquanto que 9 afirmaram possuir informação de custo fixo separado de custo variável.

Os resultados apontam que dentre as IES's pesquisadas (49% da população) não há informações que permitam uma comparação de custos que justifique a alegação do Governo Federal de ser mais barato comprar uma vaga no setor privado a criar novas no setor público.

Referências

- BURTON, N. (2000) Costing initial teacher education: do institutions cost their primary provision? *Higher Education Quarterly*, v. 54, n. 3, p. 259-273.
- BORGES, A; SILVA, T. M. O custeio ABC aplicado em instituições filantrópicas de ensino. *Revista CCSH* 2000, v. 13, n.1. jan/dez. 2000. Disponível em: <http://coralx.ufnm.br>. Acesso em: 15 abr. 2005.

- BRIMSON, J. (1996). *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*; trad. Antonio T. G. Garneiro. São Paulo, Atlas.
- CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. (2000). Gestão de custos para pequenas organizações industriais. *Revista UnB Contábil*. Brasília, vol 3, nº 3 p. 127-139.
- CANGI, C. S. M. (1995). ABC – Activity Based Costing. In: *Custo como ferramenta gerencial*. Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. São Paulo: Atlas.
- COGAN, S. (1998) *Modelos de ABC/ABM: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM*. Rio de Janeiro: Qualitymark.
- FAUSTINO, M. Jr; TAFNER, J. L. (1995) Custo gerencial x contábil x fiscal. In: *Custo como ferramenta gerencial*. Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. São Paulo, Atlas.
- FIGUEIREDO, K. *Gestão da Capacidade e da Demanda em Serviços Logísticos -1ª e 2ª parte*. Rio de Janeiro, 2001. Disponível em: <http://www.cel.coppead.ufjf.br>. Acesso em: 14 mai. 2005.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. (1997) *Controladoria: teoria e prática*. 2 ed. São Paulo, Atlas.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. (2001) *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro, LTC.
- GRELL, A. P.; BELLOLI, O. (1995) *Custo e gestão de preços*. In: *Custo como ferramenta gerencial*. Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. São Paulo, Atlas.
- HELENE, O. *Financiamento do Ensino Superior no Brasil*. Revista Associação de Docentes da Unicamp – Adunicamp. Reforma ou Demolição. Ano 6. n. 2, setembro de 2004. Disponível em: www.adunicamp.org.br. Acesso em: 13 mai. 2005.
- KOSTMAN, A *Procuram-se alunos*. Veja. São Paulo, ed. 1837, p. 61-62, 21 jan. 2004. Disponível em: www.vejaonline.com.br. Acesso em: 13 abr 2005.
- KRAEMER, M. E. *A eficiência do custeio baseado em atividades em instituições de ensino superior*. Disponível em: www.gestiopolis.com. Acesso em 15 abr. 2005.
- LEONE, G. S. G. (1997). *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo, Atlas.
- MARTINS, E. (2001) *Contabilidade de custos*. São Paulo, Atlas.
- MINISTERIO DA EDUCAÇÃO. Censo da educação superior. *Evolução – 1980 a 1998*. Disponível em: www.mec.gov.br. Acesso em 09 abr. 2005a.
- MINISTERIO DA EDUCAÇÃO. Disponível em: www.mec.gov.br. Acesso: 09 mai. 2005b.
- MINISTERIO DA EDUCAÇÃO. Sinopse 2001, 2002, 2003. Consulta em: <http://www.educacaosuperior.inep.gov.br>. Acesso em: 09 abr. 2005c.
- MIRANDA, C. PROUNI – *Uma Medida Provisória para os empresários da educação*. Disponível em: www.adunicamp.org.br/noticias. Acesso em: 13 mai. 2005.
- PADOVEZE, C. L. (1997) *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil*. São Paulo, Atlas.
- PARDELLAS, S. *Universidade tem 47,3% de vagas ociosas*. Jornal do Brasil. Rio de Janeiro, 14 out. 2004. Disponível em: <http://jbonline.terra.com.br>. Acesso em: 15 mai. 2005.
- POMPERMAYER, C. B. (1999) Sistemas de gestão de custos: dificuldades na implantação. *Revista FAE*, Curitiba, v. 2, n. 3, p. 21-28.
- SOUZA, P. R. Estatização ou Privatização? São Paulo, 1º mar. 2004. Disponível em: www.universia.com.br. Acesso em: 30 abr. 2005.
- SOUZA, P. R. Faculdades se adaptam ao público da classe C. Folha de São Paulo, São Paulo, 03 ago. 2003. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/folha/educacao>. Acesso em: 21 abr. 2005.
- UNB. Ensino superior de qualidade é mais barato. *Assessoria de comunicação da Universidade de Brasília*, Brasília, 1 abr. 2004. Disponível em: www.unb.br/acs/unbagencia. Acesso em: 27 mai. 2005.