

Contribuições dos Sistemas de Custos ao Processo Decisório nas Instituições Privadas de Ensino Superior de Salvador-Bahia

Contributions from Systems and costs to the Decision Process in Private Higher Education Institutions in Salvador-Bahia

Laerson Morais Silva Lopes
Pós-graduado em Gestão Contábil e Tributária
Professor da Faculdade Anísio Teixeira
laerson@progressoconsultoria.com.br

Joseilton Silveira da Rocha
Doutor em Engenharia de Produção (UFSC)
Professor do Programa de Pós-graduação em
Ciências Contábeis(UFBA)
jsrocha@ufba.br

Resumo

Este artigo tem como objetivo verificar as Contribuições dos Sistemas de Custeio ao Processo Decisório nas Instituições de Ensino Superior (IES) privadas de Salvador-Bahia. As IES privadas, assim como boa parte das empresas, precisam ser gerenciadas a partir de informações que possam lhe garantir melhores resultados. A concorrência imposta pelo aumento no número de IES, inclusive após o surgimento do ensino a distância, aumenta a necessidade de gerenciar custos. A Contabilidade de Custos, por meio dos sistemas de custeamento, fornece informações que contribuem para que os gestores tomem melhores decisões. Nesse sentido, verificou-se nesta pesquisa se os sistemas de custos das IES forneciam informações de custos para a tomada de decisão e se estas informações eram utilizadas pelos gestores no processo decisório, além de como estes gestores avaliam a importância destas informações. Para isso, selecionou-se uma amostra de onze IES, na qual buscou-se a aplicação do questionário de pesquisa. A partir da resposta de seis das instituições, constatou-se que os sistemas de custos das IES fornecem informações de custos para a tomada de decisão, como por exemplo: margem de contribuição, custos unitários, ponto de equilíbrio, entre outras. Porém, apesar dos gestores terem dito que as informações de custos são importantes para a tomada de decisão, estas informações são pouco utilizadas no processo decisório.

Palavras-Chave: Sistemas de Custos, Custos para Decisões, Instituições de Ensino Superior.

Abstract

This paper aims to determine the contributions Costing's Systems to Decision Making in Private Higher Education Institutions(HEI) in Salvador-Bahia. The private HEI, as well as much of companies need to be managed from information that can guarantee you better results. The competition imposed by the increase in the number of HEIs, even after the advent of distance learning, increases the need to manage costs. The Cost Accounting, through costing's systems, provides information that help managers make better decisions. In this sense, was found in this study if the systems cost of HEIs provided cost information for making-decision and if this information were used by managers in decision making, and how these managers assess the importance of this information. Were selected a sample of eleven HEIs, in which we sought to apply the survey questionnaire. In the response from six institutions, it was found that the costs of IES systems provide information costs for decision making, for example: margin contribution, unit costs, balance among others. However, although managers said they cost information are important for decision making decision, this information is not widely used in decision making.

Keywords: Systems Costs, Costs of Decisions, Higher Education Institutions.

1 INTRODUÇÃO

As instituições de ensino são agentes na formação da sociedade e, em conseqüência, têm como produto um bem de grande essencialidade. Além deste, outros fatores como regulamentação e necessidade de elevado investimento contribuíram para que as mesmas, por certo tempo, tivessem “segurança” num mercado, então, estável, onde havia a possibilidade de repasse para os preços, dos custos (na maioria das vezes, inclusive, não avaliados corretamente). Entretanto, como vem acontecendo no mercado em geral, a concorrência aumenta intensamente. No caso da educação, especialmente a de nível superior, o modelo de ensino à distância é um grande impulsionador e agravante da concorrência.

Neste contexto, muitas das políticas de gestão de outrora não obtêm resultados satisfatórios e, destarte, precisam ser revistas. A dinâmica do atual mercado pede controles e atitudes eficientes para que os resultados sejam alcançados com eficácia. É a busca ininterrupta de eficiência e eficácia para atingir a excelência. Em outras palavras, chegar até seus objetivos adotando as melhores práticas.

Para gerir bem o negócio é preciso conhecer bem a cadeia produtiva, ou seja, fornecedores (fabricantes, distribuidores, recursos humanos) e seus clientes internos e externos (sociedade, como um todo e, mais especificamente, os alunos). Pois bem, é necessário que as organizações estejam cercadas do maior número de informações para tomar decisões e conduzir da melhor forma suas práticas. Em relação aos seus custos, à sua produtividade, seus desperdícios, seus lucros, como muito abordado na literatura acadêmica, são os sistemas de custos (SCs) que podem auxiliar o processo decisório dos gestores.

As organizações de todos os tipos, assim como as IES privadas, precisam quebrar os antigos paradigmas e partir, mais intensamente e depressa, para modelos de gestão que funcione a partir da maior quantidade possível de informações, ou seja, o modelo de gerenciamento atual deve requerer maior uso de informação para que as decisões estejam mais bem fundamentadas, mais confiáveis para garantir a sobrevivência no inseguro mercado global.

Os sistemas estruturados de custos prestam informações sobre produtividade, margens de contribuição, desperdícios, de planejamento, entre outras essenciais para a gestão empresarial. As IES precisam de informações para conhecer seus custos e definir, entre outros pontos, as políticas de preço e propaganda e, desta forma, precisam desta sistematização. Diante deste panorama, emerge a seguinte questão que orientará este estudo: quais as contribuições dos sistemas de custos no processo decisório das instituições privadas de ensino superior da cidade de Salvador-Bahia?

O presente trabalho tem, então, como objetivo geral identificar se os Sistemas de Custos contribuem de maneira efetiva no processo de tomada de decisão das Instituições de Ensino Superior (IES) privadas de Salvador. Para tanto, como objetivos específicos têm-se caracterizar contabilidade e sistemas de custos, com a abordagem relativa ao auxílio no processo de tomada de decisão; verificar a existência de sistemas de custos nestas IES privadas; e identificar como os gestores avaliam a importância da utilização de sistemas de custos no processo de tomada de decisão.

Inicialmente, admite-se que os sistemas estruturados de custos apresentam diversas e substanciais contribuições no processo de tomada de decisão e as instituições privadas de ensino superior de Salvador utilizam, de maneira metódica, as informações disponibilizadas por estes sistemas na “hora de decidir”.

Justifica-se este trabalho, pois o mesmo contribuirá na análise de como, mesmo diante da complexidade do produto das IES, os sistemas de custos podem contribuir significativamente para a tomada de decisão. Em suma, esta pesquisa científica é relevante no sentido de que irá avaliar como as informações de custos melhoram o gerenciamento dos resultados, a tomada de decisão e, entre outros fatores, o conhecimento da estrutura de custos da IES.

No que diz respeito à produção científica, esta pesquisa contribuirá para o enriquecimento da bibliografia da gestão de custo nas instituições de ensino, muitas vezes deixado em segundo plano.

Quando se trata de questões relativas à prestação de serviços educacionais pode-se encontrar com facilidade literatura a respeito das questões pedagógicas. Entretanto, no que tange aos aspectos gerenciais sobre custos e finanças do negócio existem poucos estudos. (OSTROWSKI, 2005, pág. 18-19)

Para que o trabalho alcançasse maior êxito, este foi planejado em três fases, a saber: a) revisão bibliográfica, com o levantamento sobre as pesquisas que já foram desenvolvidas sobre o tema em livros, revistas especializadas, periódicos e Internet; b) coleta de dados, com aplicação de questionário junto aos gestores das empresas. Na terceira fase, os dados coletados foram tratados e analisados, os confrontando com a literatura já escrita sobre as informações provenientes dos sistemas de custos e a contribuição no processo decisório.

Vale ressaltar que a pesquisa é apresentada em cinco capítulos. No primeiro, apresenta-se a contextualização e a problemática de pesquisa no setor, as hipóteses de trabalho, os objetivos e a justificativa para que este trabalho fosse desenvolvido. No segundo capítulo, apresenta-se uma revisão bibliográfica a respeito dos custos para a tomada de decisões, ou seja, como as ferramentas de custos contribuem para o processo decisório. O terceiro capítulo é utilizado para a apresentação dos métodos utilizados na pesquisa. Os dados coletados, bem como a análise dos mesmos, serão apresentados no quarto capítulo. Após este, dedica-se o capítulo último para que sejam emitidas as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEORICA

Inicialmente, antes de tratar da revisão bibliográfica voltada diretamente ao objeto deste trabalho, vale citar o trabalho já existente “*Informações e Sistemas de Gestão de Custos em Instituições de Ensino Superior: Um estudo na Região Metropolitana de Salvador, Bahia*” (Bruni et al, 2006). Entretanto, cabe dizer que o mencionado artigo apresenta uma problemática diferente da deste trabalho. Aquele cuida da verificação do posicionamento dos sistemas de custeio nas IES em relação ao Modelo em Quatro Estágios de Sistemas de Gerenciamento de Custos e Desempenho, de Kaplan e Cooper (1998).

Este estudo, porém, irá apresentar as possíveis contribuições trazidas pelos sistemas de custeio no processo decisório, não preocupando-se, como naquele, em classificá-los em relação ao modelo apresentado por Kaplan e Cooper nem mesmo com outros modelos apresentados por outros autores. A intenção aqui, como já dito, é verificar como as informações são utilizadas e as contribuições das mesmas no processo decisório.

A gestão das empresas de forma geral, ganha a cada tempo mais barreiras, impostas através da alta concorrência, da regulamentação e da maior exigência dos clientes. Nas instituições voltadas para o ensino não é diferente. Assim, é preciso que os gestores dessas empresas também busquem apoio nas ferramentas que possibilitem melhores resultados.

Portanto, a necessidade de melhorar os processos, a busca por autonomia universitária, a adaptação da legislação atual, a transparência administrativa e pedagógica requerida pela opinião pública e ainda o aumento da concorrência em virtude da globalização

econômica e da implantação de novas instituições públicas ou privadas de ensino superior levam as universidades a repensarem seus modelos de gestão para serem mais competitivas e produzirem ensino com maior qualidade. (QUEIROZ e SANTOS, 2001:3)

Nesta conjuntura econômica, globalizada, a alta competitividade e a busca por melhorias é uma constante. As palavras de Bornia confirmam este pensamento:

o aumento da concorrência vem provocando profundas transformações nos sistemas produtivos das empresas... Enquanto a empresa tradicional não necessitava do aprimoramento contínuo da eficiência, pois o mercado com menos concorrência absorvia as ineficiências e suportava preços razoavelmente altos, uma das principais preocupações da empresa moderna é a busca incessante pela melhoria da eficiência e da produtividade. (BORNIA, 2009: 01 e 02)

Nas instituições de ensino superior não é diferente. Os gestores precisam desenvolver ferramentas gerenciais que possibilitem a sobrevivência e o crescimento. Queiroz e Santos (2001, pág. 3) afirmam que “as universidades precisam mudar sua filosofia de administrar seus serviços, pois essas mudanças (na estrutura de mercado) exigem maior detalhamento e acompanhamento do consumo de recursos por meio de controles eficazes, como forma de planejar as modificações necessárias para melhor otimizar seus investimentos”.

O mercado muda e, portanto, a gestão também deve passar por mudanças. “Cabe ressaltar que o ambiente concorrencial onde as empresas encontram-se inseridas está em contínua mudança, modificando constantemente a quantidade e a qualidade das informações demandadas pelas empresas” (BORNIA, 2009, pág. 12). Bornia completa “isto faz com que haja permanente e rápido aprimoramento nos procedimentos da contabilidade de custos.”

Com a descoberta de novas tecnologias e o aparecimento de sistemas complexos de produção, com o conseqüente crescimento das empresas, houve necessidade de maior controle que proporcionasse maior segurança nas aplicações de capital e na manutenção dos sistemas produtivos com apresentação de resultados positivos nas suas operações. (DUTRA, 1995: 15/16)

2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Uma das vertentes da Contabilidade de Custos, a gerencial (sobre a qual será tratado adiante) caracteriza-se pela análise de diversos aspectos relativos à classificação dos gastos incorridos pela empresa. A relevância, variabilidade assim como a relação que esses gastos mantêm com os objetos de custos (um Curso de Graduação, por exemplo) são determinantes no processo de gestão baseada em custos.

Assim, optou-se por apresentar inicialmente as diversas possibilidades de classificação dos custos com o intuito de fundamentar como, de acordo com as variáveis destas classificações, as informações de custos podem auxiliar o processo decisório. Segundo Vasconcelos (2002, pág. 4) “é possível, a partir da classificação exposta, construir os principais instrumentos de dimensionamento, análise e controle estratégico de custos e resultados, relacionados ao movimento das empresas em períodos determinados”.

Vale dizer que não se pretende aqui tratar dos aspectos conceituais de cada tipo de classificação, mas, sobretudo, como essas classificações influenciam a análise de custos.

2.1.1 Pela variabilidade

DUTRA (1995, pág. 37) ensina que “quanto à formação, os custos podem ser classificados em **fixos, variáveis e mistos**”. E segue dizendo

A classificação dos custos, quanto à formação, é de grande valia e indispensável para estudos de viabilidade econômica de empreendimentos, orçamentos, determinação de nível mínimo de produção, decisão sobre alternativas de produção, além de outras aplicações que tornam o seu conhecimento imprescindível para os diversos profissionais dos diversos escalões decisórios das empresas. (DUTRA, 1995: 43)

Bornia (2009, pág. 20) complementa: “a separação dos custos em fixos e variáveis é o fundamento do que se denomina *custos para a tomada de decisões*, fornecendo muitos subsídios importantes para as decisões da empresa.”

2.1.2 Pela facilidade de Alocação

Essa classificação separa os custos de acordo com a facilidade de relacioná-lo a um determinado objeto de custo. Por exemplo, em relação a um Curso de Graduação, pode-se dizer que o salário do professor que leciona uma disciplina específica a este curso é um custo direto. Enquanto isso, o salário do Diretor Acadêmico da Instituição é classificado como custo indireto.

Quanto à apuração, os custos podem ser classificados em diretos e indiretos. DIRETO – É aquele que pode ser diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão, no momento da sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo. INDIRETO – É aquele que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento da sua ocorrência. (DUTRA, 1995, pág. 35)

Bornia (2009, pág. 31) sinaliza a importância da separação dos custos em diretos e indiretos “pois a análise dos custos diretos é simples, enquanto que os indiretos demandam procedimentos mais complexos. A alocação dos custos aos produtos é feita por meio de *métodos de custeio...*” e completa “em empresas modernas, os custos indiretos estão se tornando cada vez mais importantes, fazendo com que a discussão sobre a alocação desses custos tenha relevância crescente” (BORNIA, 2009, Pág. 21).

Nakagawa (1995) relaciona a importância da classificação dos custos em diretos e indiretos, especialmente em relação ao segundo tipo, em função da complexidade de alocação dos mesmos aos bens/serviços fornecidos pela empresa: “a utilidade da informação sobre custos está diretamente relacionada com a correta apropriação de custos, para fins de elaboração de relatórios gerenciais” (NAKAGAWA, 1995, pág. 48).

2.1.3 Pelo auxílio à tomada de decisão

Segundo Bornia (2009, pág. 21), “custos podem ainda ser classificados considerando-se sua relevância para uma determinada decisão. *Custos relevantes* são aqueles que se alteram dependendo da decisão tomada e *custos não-relevantes* são os que independem da decisão tomada”, e segue dizendo “os custos realmente importantes para o subsídio à tomada de decisões são os relevantes; os outros não precisam ser considerados.”

Enfim, como dito, a classificação dos custos, seja pela variabilidade, facilidade de alocação ou pela sua relevância, é essencial para a separação e consideração dos mesmos na análise de custos e, conseqüentemente, no auxílio à tomada de decisão. Assim, é fundamental que os sistemas de custos estejam aptos a proceder a essas separações para que, desta forma, possam subsidiar o processo decisório.

Kaspczak, Scandelari e de Francisco (2008, pág. 6), em sua pesquisa feita através de revisão de literatura, e os exemplos encontrados, evidenciou que “um sistema de custos que forneça informações confiáveis e precisas sobre a **composição de custos dos produtos**, exerce fundamental importância para a tomada de decisões” (grifos adotados).

2.2 SISTEMAS DE CUSTEIO

A Contabilidade, como ferramenta de controle patrimonial, remonta em sua forma rudimentar aos primórdios da existência humana. Como praticamente todas, senão todas, a Contabilidade evoluiu enquanto ciência e ganhou especializações a fim de cumprir às suas finalidades. Assim, por exemplo, que surgiu a Contabilidade de Custos: “... após a Revolução Industrial, quando o setor industrial começou efetivamente a se desenvolver, esta dificuldade na determinação dos custos culminou com o **aparecimento da contabilidade de custos**, voltada inicialmente para a avaliação dos inventários” (BORNIA, 2009, pág. 12).

O foco inicial da Contabilidade Custos era, portanto, apenas a mensuração dos estoques (avaliação dos inventários) para atender às exigências do Fisco. Dutra (1995), apresenta o que é esse tipo de abordagem, que para ele é o custo de acordo com a abordagem fiscal, e difere da abordagem gerencial (para tomada de decisões). Este autor ainda apresenta alguns exemplos de componentes de custos que são objeto da Contabilidade de Custos:

materiais diretos ou indiretos consumidos na produção, a mão-de-obra direta e indireta de fabricação e todos os demais gastos diretos e indiretos da fabricação, como aluguéis de prédios e máquinas industriais, depreciações de prédios, máquinas e instalações industriais, combustíveis e energia elétrica consumidos na produção, embalagens agregadas aos produtos ainda na fase de fabricação e todos os demais gastos aplicados no setor de produção da empresa. (DUTRA, 1995: 28)

A Contabilidade de Custos possui variados métodos e procedimentos que se relacionam com o controle e a gestão dos gastos ocorridos nas organizações. Um destes é o sistema de custos. Segundo Kaspiczak, Scandelari e de Francisco (2008, pág. 1), “o sistema de custos é apontado como uma ferramenta capaz de oferecer informações relativas à estrutura de custos, principalmente em organizações industriais e prestadoras de serviços”.

Também com os sistemas de custos, há um processo continuado de aprimoramento, sobretudo com o desenvolvimento de novas tecnologias. “Na ótica da empresa moderna, cada vez mais se justifica a adoção de sistemas mais detalhados, pois o custo da informação vem sendo reduzido, principalmente devido ao grande avanço da informática” (BORNIA, 2009, pág. 25).

Nakagawa (1993, pág. 15) diz que “os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos para a avaliação de inventários, tendo em vista a necessidade de se elaborarem demonstrações contábeis e fiscais, e têm sido continuamente aperfeiçoados através do tempo”. Esse aperfeiçoamento faz com que os sistemas de custos assumam outros papéis importantes nas instituições, além de apenas avaliar inventários: o papel gerencial. “Com o crescimento das empresas e o conseqüente aumento na complexidade do sistema produtivo, constatou-se que as informações fornecidas pela contabilidade de custos eram potencialmente úteis no auxílio gerencial” (BORNIA, 2009, pág. 12).

Carpintéro (1995) afirma que a utilização das informações de custos pode assumir duas vertentes: auxílio ao controle e ajuda na tomada de decisões. E considera ainda:

Quanto ao segundo grupo de aspectos relacionados ao custo, a tomada de decisões ou seu lado gerencial, seu papel é ainda mais importante, uma vez que estaria ligado à criação e alimentação de informações sobre valores relevantes a serem administrados e as conseqüências das decisões tomadas sobre os recursos disponíveis e utilizados no funcionamento da organização, ou seja, das conseqüências de curto, médio e longo prazo sobre medidas de ampliação/corte de serviços, opções de investimento realizadas, etc. (CARPINTÉRO, 1995, 01)

Na visão de Bornia (2009, pág. 32) “o sistema de custos faz parte de um sistema mais amplo: o de gestão. [...] Portanto, o sistema de custos deve estar em sintonia com o de gestão,

para que as informações geradas produzam bons resultados”. Assim, a Contabilidade, e os Sistemas de Custos, assumem também o papel gerencial dentro das empresas e as informações de custos mostram-se importantes no processo de tomada de decisão.

2.3 CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÕES

A Contabilidade de Custos pode ajudar, com suas informações, a gestão da empresa a tomar decisões mais acertadas. Em decisões de curto prazo, por exemplo, a análise custo-volume-lucro fornece informações substanciais. “O modelo para essas decisões pressupõe que a empresa, para funcionar, já esteja comprometida com os custos fixos, os quais não serão influenciados por nenhuma decisão que se tome” (BORNIA, 2009, pág. 55).

Avaliações, análises e conceitos relacionados aos custos, se considerados, aumentam as chances da empresa obter melhores resultados.

Na utilização dos custos para auxílio à tomada de decisões, a previsão ou o planejamento do lucro da empresa é um ponto importante... Na verdade, os fundamentos da análise de custo-volume-lucro estão intimamente relacionados ao uso de sistemas de custo para auxílio a tomada de decisões de curto prazo... (BORNIA, 2009, pág. 54)

A seguir, serão apresentadas algumas informações geradas pela Contabilidade de Custos e como as mesmas podem auxiliar a tomada de decisão.

2.3.1 Margem de Contribuição

“A margem de contribuição unitária representa a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixos e para a geração do lucro por produto vendido” (BORNIA, 2009, pág. 55). Saber qual a Margem de Contribuição de um curso pode, por exemplo, permitir que a instituição priorize o investimento na expansão de um determinado curso (com maior Margem de Contribuição).

Para definir a Margem de Contribuição unitária de um Curso de Especialização, por exemplo, é preciso separar os custos em variáveis e fixos.

2.3.2 Análise com fator limitante (Restrição)

Numa instituição de ensino, podem ser citados como exemplos de restrições a quantidade de salas de aula, as horas-aula disponíveis de determinado professor, a disponibilidade de recursos financeiros para investimento em um ou outro curso. Conhecer essas restrições, permite a maximização dos resultados.

Segundo Bornia (2009, pág. 56), “quando existir um fator que limita a produção (tempo escasso, falta de matéria-prima, etc), a análise deve ser feita em função desse fator limitante. Assim, a margem de contribuição de um produto deve ser dividida pela utilização do fator limitante por esse produto”.

Nesse sentido, considerando a análise conjunta das duas variáveis apresentadas acima (Margem de Contribuição e Restrição), o gestor poderá, por exemplo, optar por investir em um curso com menor margem de contribuição, mas que necessite utilizar em menor quantidade a restrição (abrindo espaço, alternativamente, à utilização dessa restrição também em outro curso).

2.3.3 Ponto de Equilíbrio

“O *ponto de equilíbrio*, ou ponto de ruptura, é o nível de vendas no qual o lucro é nulo” (BORNIA, 2009, pág. 58). E por que é importante conhecer esta variável? Conceituando de outra

maneira, no Ponto de Equilíbrio todos os custos totais já foram “cobertos” pelas vendas. Acima desse nível, todo o acréscimo nas vendas será lucro para a empresa.

Considerando isso, se determinado curso precisa, por semestre, de 30 alunos matriculados para “pagar” seus custos totais (o seu Ponto de Equilíbrio, então, é 30 alunos) e sua capacidade para cada semestre é de 50 alunos, cada uma das 20 vagas (excedentes ao Ponto de Equilíbrio) representará o lucro deste curso, por aluno.

Colocando valores monetários ao exemplo acima, admita-se que o valor da matrícula é R\$ 450,00. Então, o Ponto de Equilíbrio (monetário) é R\$ 13.500,00 (Receita igual aos Custos Totais = Lucro Nulo). Se no semestre 45 alunos se matricularem, o lucro proporcionado por este curso será de R\$ 6.750,00.

2.3.4 Atividades que não agregam valor e Desperdícios

Outra questão importante a ser verificada nas análises gerenciais é a existência de atividades que não agregam valor e de desperdícios no processo. Segundo Nakagawa (1995, pág. 25) “...o desperdício é algo que não adiciona qualquer valor ao produto, sob a ótica do consumidor”.

Pensando em atividades desenvolvidas numa instituição de ensino, como o serviço bibliotecário ou a disponibilidade de acesso à internet e o serviço de matrícula presencial. Analisando comparativamente, qual atividade, na visão do cliente-aluno, teria mais valor? Por qual delas, o aluno estaria mais disposto a pagar? Será que a matrícula presencial não poderia ser substituída (ou mesmo facilitada) pela (pré)matrícula via web?

A gestão precisa pensar na instituição como uma cadeia de atividades, que são mais ou menos importantes no processo (quando não são completamente irrelevantes). “As empresas bem-sucedidas são as que têm assumido firme compromisso com a eliminação de custos de atividades que não adicionam valor” (NAKAGAWA, 1995, pág. 43). De acordo com Bornia (2009, pág. 02), “as atividades que não colaboram efetivamente para a agregação de valor ao produto devem ser reduzidas sistemática e continuamente...”.

Os desperdícios (de tempo, de recursos, de espaço-físico...) também são preponderantes na otimização dos resultados. Para Nakagawa (1995, pág. 35) “a eliminação de todas as formas de desperdício para vencer a competição global, entretanto, vêm exigindo a geração de dados e informações precisas e atualizadas”. Estas informações deverão ser geradas, especialmente, pela Contabilidade de Custos.

2.3.5 Preço de Venda

“No ambiente competitivo tradicional, onde a demanda por produtos supera a oferta, o mercado aceita praticamente qualquer preço e, por isso, mesmo o cálculo do custo precisa ser muito acurado. Na ótica da empresa moderna, o preço de venda é determinado pelo mercado...” (BORNIA, 2009, pág. 39).

Entretanto, independente do mercado, muitas vezes, ditar as regras em relação a preço, a empresa precisa conhecer seus custos a fim de, no mínimo, avaliar sua Margem de Lucro, a possibilidade de redução de preços, a definição de políticas de marketing, enfim. Menegat (2006, pág. 2) diz que “a correta precificação das mensalidades requer um adequado sistema de controle dos custos. A ausência de gestão de custos, especialmente em IES que tem sua principal fonte de recursos financeiros focado nas mensalidades, pode ser prejudicial para a entidade”.

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. (DOMINGOS e MORGAN, 2005, pág. 6)

Estes são alguns exemplos de informações fornecidas pela Contabilidade Custos que podem ser utilizadas, de diversas maneiras, para melhorar os resultados e fazer com que a empresa cresça. Assim, são informações essenciais à tomada de decisão por parte da gestão das instituições de ensino superior.

2.4 TOMADA DE DECISÕES

A Contabilidade de Custos possui uma estruturação que permite não apenas fazer a avaliação de inventário para o Fisco, mas também, como visto, controlar custos e fornecer informações para a gestão da organização.

Neste enfoque gerencial, as contribuições são diversas. Callado e Callado (2000) apud Domingos e Morgan (2005, pág. 5) dizem que “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”

“Historicamente, as informações de custos vêm sendo utilizadas por várias empresas de médio e grande porte, pois elas perceberam a necessidade de maior gestão e controle de seu nível de custos” (KASPCZAK, SCANDELARI e de FRANCISCO, 2008, pág. 5). Porém, no setor de ensino, duas pesquisas apresentam resultados contraditórios.

Segundo DOMINGOS e MORGAN (2005), em pesquisa feita nas instituições de ensino superior do Distrito Federal, os gestores das empresas pesquisadas informam que utilizam gerencialmente as informações de custos. No entanto, verificou-se que, mesmo nas instituições em que as informações de custos são levantadas, estas não são consideradas pelos mesmos, prioritariamente, no processo decisório.

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. (DOMINGOS e MORGAN, 2005: 12)

As mesmas autoras ainda apresentam outra contradição:

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. (DOMINGOS e MORGAN, 2005: 12)

Da pesquisa feita nas IES do Distrito Federal, não obstante os gestores tenham afirmado valorizar as informações de custos, observa-se que estas não são utilizadas sistematicamente nas decisões da empresa.

Na pesquisa feita em Santa Catarina, porém, o resultado é diferente. Segundo Menegat (2006), nas IES do sistema ACAFE – Associação Catarinense das Fundações Educacionais, os sistemas de custeio são amplamente utilizados como auxílio na tomada de decisões. Este autor apresenta os seguintes dados: “dos relatórios gerados pelo sistema de custos o mais utilizado é aquele que compara custos por curso, 84,6% das IES fazem uso dele com frequência, em seguida relatório de custos em relação à receita por 69,2% das IES” (MENEGAT, 2006, pág. 7).

Apesar de ter enfoque diferente da análise da utilização das informações de custos no processo decisório, em estudo já citado anteriormente, feito em Salvador-BA, Bruni et al (2006) afirmam, em relação aos sistemas de custos utilizados nas IES, que

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. (BRUNI ET AL, 2006, pág. 19)

No entanto, estes mesmos autores sinalizam que a pesquisa teve seus resultados limitados por conta da não obtenção de respostas pela maioria das instituições e sugerem “rever a metodologia de forma a garantir maior sigilo aos respondentes e conseqüentemente maior liberdade para respostas melhor refletindo a realidade da instituição” (Bruni et al, 2006, pág. 20). Desta forma que, nesta pesquisa, vislumbra-se analisar a situação na capital baiana em relação à utilização das informações de custos na gestão das instituições de ensino.

O processo de gestão das organizações passa pela tentativa de prever o que acontecerá caso sejam adotadas certas medidas na administração da mesma. Nesse sentido, levantam-se alguns questionamentos e buscam-se respostas para os mesmos. Vasconcelos (2002, pág. 4) apresenta alguns desses questionamentos, relacionados à análise de custos:

- Em que medida o volume de atividades operacionais afeta o montante e a margem de lucro?
- O que se pode esperar em termos do montante e da margem de lucro a partir de oscilações no nível de atividades operacionais da empresa?
- A partir de que volume de produção e vendas a empresa pode obter lucros em suas operações produtivas?

Para responder às estas perguntas, a Contabilidade, através da sua especialização em Contabilidade de Custos, apresenta algumas soluções. Segundo Borna (2009, pág. 12) “os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxílio ao controle e à tomada de decisão”. A primeira função, de controle, possibilita, por exemplo, a determinação de padrões ideais de custos e de comparação dos resultados, com a verificação dos êxitos alcançados e das possíveis correções a serem feitas.

Quanto à segunda função, a Contabilidade de Custos auxilia o planejamento e a melhoria na qualidade das decisões. “Informações de custos são também úteis para fornecer subsídios a diversos processos decisórios importantes à administração das empresas” (BORNIA, 2009, pág. 12).

MENEGAT (2006) analisa a influência dos sistemas de custos em decisões como a implantação de um novo ou o encerramento de um curso de graduação, o aumento das mensalidades e a expansão do espaço físico. O autor diz

Verifica-se que para 9 IES, 69,3%, o sistema de custos influencia bastante ou faz toda a diferença na decisão de implantar um novo curso. Para 7 IES, 53,8% o sistema de custos influencia bastante na decisão de encerrar um curso de graduação, assim como o mesmo percentual, 53,8%, das IES tem no sistema de custos uma forte influência na decisão de encerrar um curso de graduação. Observa-se que para 8 IES, 61,6%, o sistema de custos faz toda a diferença ou influencia bastante na expansão do espaço físico. (MENEGAT; 2006: 10)

MENEGAT (2006), ainda analisa o grau de satisfação dos gestores das IES em relação ao sistema de custeio e, utilizando os dados apresentados acima, obtém a correlação entre a satisfação dos gestores e a influencia dos sistemas de custos no processo decisório.

Observa-se que existe forte correlação entre as variáveis, evidenciando alto grau de influência do sistema de custos nas decisões dos gestores. O uso dos sistemas de custos

para a implantação de um novo curso é o item mais importante, com 90,78%. Em seguida vem o encerramento de um curso com 78,4%, aumento das mensalidades com 77,36% e expansão do espaço físico da IES com 67,84%. (MENEGAT; 2006: 11)

3 METODOLOGIA

Este trabalho científico é classificado de pesquisa social aplicada, pois compreende a aplicação de teorias às necessidades humanas (neste caso, a necessidade dos clientes – internos e externos – de informações dos sistemas de custos para a tomada de decisão). Para esta pesquisa será aplicada a abordagem quantitativa onde, segundo GÜNTHER (2006), “uma amostra representativa asseguraria a possibilidade de uma generalização dos resultados. Relaciona-se a isto a ênfase no processo indutivo, partindo de elementos individuais para chegar a hipóteses e generalizações”.

Pode-se definir, ainda em relação ao tipo, esta pesquisa como de caráter exploratório. Segundo Marconi e Lakatos (2007) este tipo de pesquisa decorre de investigações empíricas para obter questões ou um problema, com três finalidades básicas: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador ou clarificar os conceitos acerca do objeto estudado.

O universo da pesquisa é delimitado pelas 24 IESs, em Salvador, associadas à ABAMES - Associação Baiana de Mantenedoras do Ensino Superior, da qual foi retirada uma amostra de 11 instituições. Dessa amostra, foi obtida resposta ao questionário de 7 instituições (29 % da população). Os sujeitos da pesquisa são, principalmente, os Diretores das IES, pois, na maioria dos casos, estes são responsáveis pela gestão geral das mesmas. Entretanto, em algumas instituições, cabe a Administradores, Assistentes de Planejamento, Controllers, o trato e a utilização das informações de custos no processo decisório.

Quanto aos aspectos técnicos, será feita a pesquisa bibliográfica, elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos, além do material disponibilizado na Internet. Além deste, proceder-se-á o levantamento através da aplicação de entrevista nas IES privadas de Salvador com questionário semi-estruturado.

4 RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 AMBIENTE DA PESQUISA

Inicialmente, verificou-se qual a função na empresa e o nível de conhecimento do “entrevistado” em relação à gestão de custos. Quanto ao segundo aspecto, das cinco instituições, quatro disseram ter um conhecimento regular e dois afirmaram ter muito conhecimento sobre as ferramentas de gestão de custos. Vale dizer que nenhum dos respondentes afirmou ter “pouco” conhecimento em relação a custos, o que pode ser confirmado a partir das respostas às outras questões apresentadas.

Quando questionados sobre a área mais importante na gestão da instituição, entre opções como a área financeira, a de custos, a de marketing, de pessoal em geral e, especificamente, de professores, e da área tributária, a de custos foi citada apenas por uma das instituições. Ainda assim, vale dizer, fazendo referência à análise custo-benefício.

Em uma das IES, o Diretor Geral, que tem formação em Engenharia e Administração, e tem experiência profissional de 16 anos, afirmou que as informações de custos são necessárias, **mas não suficientes para a tomada de decisão e, muitas vezes, podem trazer mais problemas do que soluções.** Os sistemas de custeio, mesmo os mais modernos, partem de premissas já

obsoletas em boa parte das empresas atuais. A Contabilidade Gerencial já possui ferramentas mais eficazes do que a gestão por custos.

Em outra instituição, porém, o Controller disse que a Contabilidade de Custos contribui “fornecendo informações sobre a saúde financeira da IES **permitindo assim a tomada de decisões futuras**”. Diante desse aparente contraditório, segue a análise dos outros dados coletados na pesquisa.

4.2 EXAME DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Neste tópico, será apresentado o exame dos resultados obtidos com a pesquisa. Assim como na revisão bibliográfica, dividiu-se a apresentação em dois temas: os custos para tomada de decisões e as tomadas de decisões. No primeiro, apresentam-se quais as informações de custos são fornecidas pelos sistemas das IES e a relação destas informações com a tomada de decisão. No segundo tema, sobre as tomadas de decisões, são apresentadas as decisões que são tomadas com base nas informações de custos, nas IES aqui estudadas.

4.2.1 Custos para tomada de decisões nas IES

Para analisar se a Contabilidade de Custos é focada, também, no fornecimento de informações para a tomada de decisões, em outras palavras, se é utilizada gerencialmente, é preciso conhecer qual(is) sistema(s) de custeio é utilizado. A Tabela abaixo mostra que 71% das instituições, utilizam Custeio por Atividades, enquanto que as outras duas dividem-se na utilização do Custeio Absorção e do Custeio Variável.

Tabela 01: Sistema de Custeio utilizado

Sistema de Custeio Utilizado	%
Nenhum	0%
Custeio Absorção	14%
Custeio Variável	14%
Custeio por Atividades	71%
TOTAL	100%

Fonte: Questionário aplicado

Vale considerar, porém, que apesar de quatro instituições terem afirmado que utilizam o Custeio por Atividades, as suas respostas a outras questões demonstram que alguns preceitos desta metodologia não são considerados, por exemplo, o controle da capacidade ociosa e do custo da energia elétrica por hora-aula. Admite-se, portanto, que estas instituições não estejam utilizando o Custeio por Atividades de forma adequada, ou em sua plenitude.

O quesito posterior trazia: “Utiliza sistema de custeio para fins gerenciais?” e as respostas foram as seguintes:

Tabela 02: Utilização de sistema de custeio para fins gerenciais

Sistema de Custeio Utilizado	%
Não	14%
Sim, manual.	0%
Sim, informatizado.	71%
Sem resposta	14%
TOTAL	100%

Fonte: Questionário aplicado

Identificou-se que justamente a IES que utiliza o Custeio por Absorção é a que afirma não utilizar o sistema de custeio para fins gerenciais, o que seria coerente, considerando a natureza mais “fiscal” do Absorção. Entretanto, percebeu-se, em outras respostas desta IES, que informações gerenciais são, sim, geradas pelo seu sistema de custos. Dito isso, e considerando as respostas posteriores da IES que não marcou nenhuma das alternativas dessa questão, pode-se afirmar que todas as IES entrevistadas, utilizam as informações de custos com fins gerenciais.

Vale dizer que 28,57% estão satisfeita com o sistema de custeio utilizado. Todas as outras, conforme pode ser verificado na Tabela abaixo, mostraram-se satisfeitas apenas parcialmente.

Tabela 03: Satisfação em relação ao sistema de custeio

Satisfação com o SC	%
Totalmente Insatisfeito	0,00%
Pouco Satisfeito	0,00%
Satisfeito Parcialmente	71,43%
Satisfeito	28,57%
Totalmente Satisfeito	0,00%
TOTAL	100,00%

Fonte: Questionário aplicado

A partir das respostas dos entrevistados sobre se os sistemas de custeio utilizados em suas instituições de ensino fornecem informações de cunho gerencial constatou-se que na totalidade das IES pesquisadas, os sistemas de custeio informam o custo por curso, a quantidade necessária de alunos para que cada curso passe a ter lucro (o Ponto de Equilíbrio, por curso), dados para elaboração do planejamento anual assim como dados para formação do preço nos novos cursos.

Com 86% de respostas positivas, ganham destaque também as informações de margem de lucro por curso, demanda pelos cursos oferecidos e relatórios comparativos de orçamento. Também são geradas nas IES pesquisadas informações de Margem de Contribuição por curso (67%) e custo por aluno (57%).

Somente em 17% das IES, porém, a capacidade ociosa é considerada pelo sistema de custeio, o que mostra que, mesmo nas IES que disseram utilizar o Custeio por Atividades, essa informação não é considerada na tomada de decisão.

Tabela 04: Informações gerenciais geradas pelo sistema de custeio

TIPO DE INFORMAÇÃO	SIM	NÃO	OCASIONALMENTE
Custo por curso	100%	0%	0%
Quantidade necessária de alunos para que cada curso passe a ter lucro	100%	0%	0%
Dados para elaboração do planejamento anual	100%	0%	0%
Dados para formação de preço na implantação de novos cursos	100%	0%	0%
Margem de Lucro por curso	86%	0%	14%
Curso com maior Margem de Lucro	86%	0%	14%

Demanda pelos Cursos Oferecidos	86%	14%	0%
Emite relatórios comparativos entre planejado e realizado	86%	14%	0%
Margem de Contribuição por curso	67%	0%	33%
Custo por aluno	57%	14%	29%
Capacidade Ociosa	17%	67%	17%
Outros, especificar:			

Fonte: Questionário aplicado

Avaliou-se também, a partir das respostas ao questionário, com qual precisão as informações eram geradas. Com maior precisão, destacou-se o custo-hora por professor, a quantidade mínima necessária de alunos para que cada curso passe a ter lucro (Ponto de Equilíbrio), a margem de lucro, o curso com maior margem de lucro e o custo por curso.

Entre as informações que são mensuradas com pouca (ou sem) precisão, destacaram-se a depreciação dos bens de uma sala de aula, o custo da ociosidade, o custo de limpeza por hora-aula e a capacidade ociosa.

A seguir, na Tabela 05, estão apresentados todos os dados obtidos.

Tabela 05: Grau de precisão das informações

DESCRIÇÃO	SEM PRECISÃO	POUCA PRECISÃO	COM PRECISÃO	COM MUITA PRECISÃO
Custo hora por Professor	0%	0%	43%	57%
Quantidade mínima necessária de alunos para que cada curso passe a ter lucro	0%	0%	57%	43%
Margem de Lucro por curso	0%	0%	71%	29%
Curso com maior Margem de Lucro	0%	0%	71%	29%
Custo por curso	0%	0%	86%	14%
Dados para formação de preço na implantação de novos cursos	0%	0%	100%	0%
Emite relatórios comparativos entre planejado e realizado	0%	14%	71%	14%
Dados para elaboração do planejamento anual	0%	14%	71%	14%
Margem de Contribuição por curso	0%	29%	43%	29%
Custo por aluno	0%	43%	43%	14%
Custos Operacionais separados dos Custos Administrativos	0%	43%	43%	14%
Custos Fixos separados dos Custos Variáveis por turma	14%	29%	43%	14%
Custos Fixos separados dos Custos Variáveis totais	14%	29%	43%	14%
Quanto o aumento de 1 aluno ocasiona de aumento nos custos operacionais e administrativos	0%	57%	43%	0%
Energia Elétrica por hora-aula	14%	43%	29%	14%
Capacidade Ociosa	17%	50%	33%	0%
Custo de limpeza por hora-aula	14%	57%	14%	14%

Custo da Ociosidade	14%	57%	29%	0%
Depreciação dos Bens de uma sala de aula	14%	71%	14%	0%
Outros, especificar:				

Fonte: Questionário aplicado

Conforme demonstrado no item 2.3 deste artigo, entre as informações de custos utilizadas para a tomada de decisão (Custos para Decisão) estão, por exemplo, a margem de contribuição, a análise com fator limitante (restrição), o ponto de equilíbrio, o estudo das atividades que não agregam valor e dos desperdícios, além da utilização para a definição de preços.

Analisando os dados obtidos, especialmente os apresentados nas Tabelas 04 e 05, percebe-se que nas instituições de ensino superior estas informações de custos para tomada de decisão são geradas pelos sistemas de custeio das mesmas.

Em suma, pode-se constatar que os sistemas de custeio utilizados na IES de Salvador, fornecem informações (gerenciais) para a tomada de decisão. No tópico seguinte, será analisado se as informações de custos são realmente consideradas, pelos gestores, na tomada de decisão e como eles avaliam a importância das informações no processo decisório.

4.2.2 Tomada de decisões nas IES

Após verificar se as informações de custos para a decisão são fornecidas pelos sistemas de custeio, resta saber se tais informações são utilizadas pelos gestores. O primeiro ponto avaliado é relativo à decisão de abertura de um novo curso.

Tabela 06: Fator preponderante na abertura de um novo curso

Decisão de abertura de um novo curso	%
Demanda	100%
Rentabilidade	0%
Custos	0%
Outros	0%
TOTAL	100%

Fonte: Questionário aplicado

Como visto, na decisão de implantação de um novo curso, o fator decisivo é a demanda pelo mesmo. Entretanto, vale mencionar o que disse o Gerente Institucional de umas das IES: **“Todos estes fatores são avaliados ao mesmo tempo**, mas na escala de prioridade podemos citar em 1º lugar a demanda de mercado, em 2º lugar os custos para implantação do novo curso e por fim a rentabilidade que ele trará” **(Grifos aditados)**. Este resultado, portanto, retrata uma tendência de mercado: a procura é quem determina a oferta.

A análise seguinte foi sobre o que determina a quantidade de vagas por curso. Fatores como margem de contribuição, o espaço físico como um fator limitante dos recursos (restrição) e ponto de equilíbrio, por exemplo, poderiam ser prioritárias nesta decisão. Porém, também nesse aspecto, é demanda pelo curso que define a quantidade de vagas para o mesmo, conforme demonstra a Tabela 07.

Tabela 07: Fator determinante na definição de vagas do curso

Decisão Quantidade de Vagas	%
Demanda	71%

Espaço Físico	14%
Aleatoriamente	0%
Outros (MEC)	14%
TOTAL	100%

Fonte: Questionário aplicado

Outra contribuição importante da Contabilidade de Custos é o fornecimento de informações para a definição de preço. Entretanto, em alguns segmentos, ou para alguns tipos de bens e serviços, este não é o fator decisivo. Nas instituições de ensino superior, encontrou-se um exemplo dessa variação.

Conforme apresentado na Tabela 08, em 29% das IES de Salvador, os preços são definidos com base no preço de mercado. Nos outros 71% das instituições, além do preço de mercado, também são considerados os custos dos bens e serviços.

Tabela 08: Definição de preços

Critério de definição de preços	%
Preço de Mercado	29%
Custos Bens e Serviços	0%
Preço de Mercado e Custos dos Bens/Serviços	71%
TOTAL	100%

Fonte: Questionário aplicado

As IES, portanto, para definir seus preços, considera os preços trabalhados no mercado. Ora! Imagina-se que nenhuma instituição, numa situação de concorrência igualitária, iria trabalhar com um preço que o mercado não aceita-se. Entretanto, a maioria delas considera também os seus custos no momento desta decisão. É preciso saber se o preço adotado (mesmo sendo o de mercado) é suficiente para cobrir os custos da instituição e, desta forma, promover resultados positivos.

A análise seguinte trata da importância dada pelos gestores às informações de custos no processo decisório. Para a maioria das IES (85%), as informações de custos são consideradas importante (14%) ou muito importantes (71%), como mostra a Tabela 9.

Tabela 09: Importância das informações de custos na tomada de decisão

Nível de Importância	%
Irrelevante	0%
Pouco Importante	14%
Importante	14%
Muito Importante	71%
TOTAL	100%

Fonte: Questionário aplicado

Esta análise também foi feita de forma específica. Assim, demonstrando relação com a política de definição de preços (com base no mercado) e com a política de decisão de abertura de um novo curso e da quantidade de vagas (com base na demanda), os preços dos concorrentes e a demanda pelos cursos são consideradas as informações mais importantes para os gestores (71% e

57%, respectivamente, as consideram muito importante). Em seguida, são consideradas também importantes informações sobre margem de lucro e a quantidade necessária para que cada curso passe a ter lucro (ponto de equilíbrio).

Consideradas como poucos importantes, por apenas 14% da amostra, apenas o custo por curso e por aluno, e a margem de contribuição por curso. Também com 14% das indicações, a capacidade ociosa foi considerada como informação irrelevante. A Tabela 10, em seguida, apresenta estes dados.

Tabela 10: Análise específica da importância das informações de custos na tomada de decisão

DESCRIÇÃO	IRRELEVANTE	POUCO IMPORTANTE	IMPORTANTE	MUITO IMPORTANTE
Preços dos Concorrentes	0%	0%	29%	71%
Demanda pelos Cursos Oferecidos	0%	0%	43%	57%
Margem de Lucro por curso	0%	0%	43%	57%
Curso com maior Margem de Lucro	0%	0%	57%	43%
Quantidade necessária de alunos para que cada curso passe a ter lucro	0%	0%	57%	43%
Custo por curso prestado	0%	14%	29%	57%
Custo por aluno	0%	14%	43%	43%
Margem de Contribuição por curso	0%	14%	43%	43%
Capacidade Ociosa	14%	0%	57%	29%

Fonte: Questionário aplicado

Com base na Tabela acima, no geral, os gestores das instituições privadas de ensino superior de Salvador consideram as informações de custos importantes para a tomada de decisão. Na opinião de um dos gestores, “os custos tem papel fundamental em um processo de tomada de decisão, entretanto, entendemos também que esta variável não deva ser analisada isoladamente. Outras variáveis também devem ser levadas em consideração... tais como: demanda de mercado, retorno financeiro, tempo de retorno”.

Ainda de acordo com a opinião deste, “não obstante a tudo isto, há outras determinantes de cunho subjetivo, mas tão importante quanto, como os fatores Institucionais (posicionamento da empresa no mercado)”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou verificar as contribuições das informações de custos no processo de tomada de decisão nas instituições privadas de ensino superior na cidade de Salvador-BA. Para tanto, além da revisão bibliográfica, partiu-se para a verificação, através de questionário, da realidade nestas instituições.

Assim, verificou-se que os sistemas de custeio utilizados nas IES fornecem informações de custos voltadas para a tomada de decisão. Podem-se citar como exemplo, as informações sobre o custo por curso, a quantidade necessária de alunos para que cada curso passe a ter lucro, os dados para elaboração do planejamento anual e os dados para formação de preço na implantação de novos cursos, que são fornecidos pelos sistemas de custos de 100% das IES. Além das informações de margem de lucro e demanda, obtidas em 86% das organizações. Vale dizer, também, que estas informações são geradas com precisão (e algumas vezes com muita precisão) em boa parte das IES.

Foi observado que 85% dos gestores das instituições consideram as informações de custos, em geral, importantes para a tomada de decisão. Porém, analisando de forma específica, as informações mais importantes, para estes gestores, são os preços dos concorrentes e a demanda pelos cursos oferecidos (respectivamente, 71% e 57% as consideram muito importantes, e 29% e 43% as definem como importantes).

Portanto, a constatação de que os sistemas de custeio fornecem informações para a tomada de decisão não significa que as decisões são tomadas com base em custos. Neste sentido, esta pesquisa verificou que decisões como a implantação de um novo curso ou a quantidade de vagas dos cursos é definida, prioritariamente, com base na demanda. Além disso, segundo os gestores, os preços das mensalidades são definidos em 29% das IES apenas com base no mercado. Por outro lado, 71% consideram além do preço de mercado, também os custos dos bens e serviços.

Concluiu-se que os sistemas de custos das instituições privadas de ensino superior de Salvador fornecem informações de custos para a tomada de decisão. Entretanto, ainda é incipiente a utilização destas informações no processo decisório, apesar dos gestores considerarem tais informações como importantes para a gestão da empresa.

Em novos trabalhos, sugere-se o estudo sobre a utilização dos sistemas de custeio na IES, especialmente o Custeio por Atividades (citado por 71% das IES). Assim, poderá ser verificado se, por exemplo, não é a forma como os mesmos estão sendo utilizados que, talvez por falta de confiança ou tempestividade, inibe a utilização das informações geradas por esses sistemas.

REFERÊNCIAS

BRUNI, Adriano Leal. et al. **Informações e Sistemas de Gestão de Custos em Instituições de Ensino Superior: Um estudo na Região Metropolitana de Salvador, Bahia**. 2006, Artigo disponível em http://www.infinitaweb.com.br/albruni/artigos/a0702_IntCustos_IES.pdf. Acesso em 27/10/2009;

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em empresas modernas**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009;

CARPINTÉRO, José Newton Cabral. **Custo/aluno na universidade : Considerações metodológicas**. 1995. Artigo disponível em <http://libdigi.unicamp.br/document/?down=50>. Acesso em 27/10/2010;

DOMINGOS, Naiára Tavares; MORGAN, Beatriz Fátima. **O Uso de Sistemas de Custeio pelas Instituições de Ensino Superior Privadas do Distrito Federal**. 2005. Artigo disponível em [http://www.ucla.edu/ve/DAC/departamentos/coordinaciones/costoI/Congreso%20Internacional%20de%20Costos/VOL_200511232139%20\(D\)/artigos/custos_539.pdf](http://www.ucla.edu/ve/DAC/departamentos/coordinaciones/costoI/Congreso%20Internacional%20de%20Costos/VOL_200511232139%20(D)/artigos/custos_539.pdf). Acesso em 27/10/2009;

DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma abordagem prática**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 1995;

GÜNTHER, Hartmut. **Pesquisa qualitativa versus pesquisa quantitativa: esta é a questão?** Revista eletrônica Psicologia: Teoria e Pesquisa. vol.22 no.2 Brasília May/Aug. 2006. Artigo disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-37722006000200010&script=sci_arttext&tlng=enDirectory. Acesso em 16/07/2008;

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

KASPCZAK, Márcia C. de Mello; SCANDELARI, Luciano; de FRANCISCO, Antonio Carlos. **Sistema de custos: Importância para tomada de decisões**. 2008. Artigo disponível em http://www.pg.cefetpr.br/ppgep/anais/artigos/eng_producao/30%20SISTEMA%20DE%20CUSTOS%20IMPORT%20PARA%20TOMADA%20DECISOES.pdf. Acesso em 05/01/2010;

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007;

MENEGAT, Valdenir. **Utilização dos sistemas de custos pelas instituições de ensino superior do sistema ACADE – SC**. 2006. Artigo disponível em <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/223.pdf>. Acesso em 27/10/2009;

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação**. Ed. Atlas: São Paulo, 1993;

OSTROWSKI, Ma. Clementina Bruçó. **Métodos de Custeio como instrumento gerencial nas Instituições do Sistema ACADE – Associação Catarinense das Fundações Educacionais**. 2005. Dissertação de Mestrado. Disponível em http://proxy.furb.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=330. Acesso em 16/07/2008;

QUEIROZ, Antonio Diomário de; SANTOS, Edemir Manoel dos. **A contabilidade por atividades: delineamento de um sistema de custeio para universidades**. 2001. Artigo disponível em <http://www.eps.ufsc.br/~diomario/>. Acesso em 18/10/2009;

VASCONCELOS, Luiz Antonio T. **Aspectos da gestão estratégica de custos: Principais questões conceituais e práticas**. 2002. Artigo disponível em <http://libdigi.unicamp.br/document/?down=136>. Acesso em 08/07/2009.