

MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DE BLUMENAU E SUAS FINALIDADES

Gilson Gilberto Bonelli
Maria José Carvalho de Souza Domingues

Resumo - O artigo relata uma pesquisa que identificou quais os métodos de custeio utilizados pelas instituições de ensino superior da cidade de Blumenau, Santa Catarina, Brasil. A metodologia utilizada na pesquisa é exploratória qualitativa, que tem como principal objetivo o esclarecimento dos questionamentos e problemas apresentados ao longo do processo. A pesquisa foi realizada junto ao responsável pela área contábil financeira da instituição, com aplicação de questionários utilizando o método de entrevista estruturada. O resultado da pesquisa mostrou que as instituições de ensino superior estudadas já têm implantado um sistema de custeio com características do método de custeio por absorção pleno com informações por centro de custos e também com visão dos custos diretos. As principais finalidades indicadas para implantação do sistema de custeio pelas instituições foram: O controle de custos; A necessidade do conhecimento dos custos de seus serviços; A negociações de preços e a redução de custos.

Palavras-chave: Sistemas de Custos, Métodos de Custeio, Instituições de Ensino.

1. Introdução

Os métodos de custeio há muitos anos são utilizados pelas organizações como ferramenta fundamental de controle de custos e no auxílio na tomada de decisão. Utilizados primeiramente pelas indústrias a fim de valorização dos estoques, desde a revolução industrial, os sistemas de custeio tem evoluído passando a apoiar os gestores das organizações em suas funções de controle e planejamento.

A busca por serviços com melhor qualidade e preços menores, obriga os administradores a buscarem modernos instrumentos de apoio na tomada de decisão.

As Instituições de Ensino Superior (IES) vem despertando conscientização da necessidade de munirem-se de instrumentos modernos de administração para enfrentar a acirrada competição que vem ocorrendo neste segmento de mercado.

Atualmente os sistemas de gerenciamento contam com modernos instrumentos desenvolvidos pela tecnologia da informação. São os chamados sistemas integrados de gestão empresarial (SIGE) ou *enterprise resource planning* (ERP). A maioria desses sistemas está incluso um módulo de cálculo e controle de custos. Porém nem sempre esses são de fácil manutenção e com preços acessíveis para as instituições.

Como qualquer outra organização as IES devem se perguntar: os nossos recursos estão sendo utilizados de maneira eficiente e eficaz? Qual o custo e uma unidade de produção (qual o custo por aluno)? Quais os cursos mais rentáveis ou em que cursos tenho prejuízo? Devo abrir novos cursos? Quais deles devo fechar?

Supõe-se que a gestão de custos venha responder as questão acima, além de outras como o controle e redução de custos, formação de preços indicativos para venda, gestão de custos em níveis de responsabilidade, entre outros.

Porém conforme Kaplan e Anderson (2007), “implantar um modelo de custos em universidade apresenta vários desafios. Os departamentos acadêmicos apresentam significativa autonomia. Poucos membros da administração têm experiências no setor privado e normalmente as universidades utilizam orçamentos para controlar os gastos departamentais, mas raramente vinculam seus gastos com resultados gerados”.

Embora o tema “método de custeio” não seja novo, é importante verificarmos quais métodos de custeios as Instituições de Ensino Superior tem implantado e se tomadas de decisões são baseadas neste sistema. Neste sentido, o artigo tem objetivo relatar uma pesquisa que identificou os métodos de ensino utilizados pelas Instituições de Ensino Superior localizadas em Blumenau, Santa Catarina, Brasil, bem como a finalidade de utilização destes métodos.

2. Revisão de literatura

Igual aos demais setores da economia, as Instituições de Ensino Superior passaram e enfrentar a concorrência nesse mercado cada vez mais competitivo. Conforme Marques (2004), “A partir da década de noventa as instituições tradicionais de ensino viram-se ameaçadas por forte invasão do setor privado, o número de IES particulares cresceu

49,6%, passando de 671 em 1991 para 1.004 em 2.000, como aponta o estudo do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais.” Esse acréscimo de oferta de cursos passa a gerar uma competição mais acirrada entre as instituições. O mercado até então acomodado passa a oferecer agora diferencial a fim de barganhar melhores resultados e manter-se em melhor situação tanto de qualidade com também no desempenho de suas funções.

A gestão das IES, normalmente exercida por um professor, requer também conhecimentos em administração, nem sempre incorporados em sua formação. Assim como as instituições hospitalares que procuram manter um médico como administrador, vemos agora essas instituições buscarem uma forma de administração mais profissionalizada, treinando os seus atuais administradores nas funções administrativas, ou contratando profissionais com formação específica na área.

Menegat (2006), em seu artigo “Utilização dos sistemas de custos pelas instituições de ensino superior do sistema ACADE-SC”, relata que “as instituições de ensino igual às outras organizações, necessitam de controles de gestão profissional, desta forma a atividade-meio tem igual importância a atividade-fim, pois uma não existe sem a outra, e a atividade-fim depende da eficácia da atividade-meio para continuar existindo.”

Mesmo as IES públicas, que dependem mais de verbas governamentais, tem necessidade da boa gestão da atividade-meio a fim de resolver de forma mais eficaz os entraves burocráticos do sistema. Também a necessidade de conhecer o custo por aluno, quanto custa uma aula ou qual o resultado alcançado pela instituição é preocupação do governo como apresenta a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, “a administração pública manterá sistema de custos que permita avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária financeira e patrimonial” (Brasil, 2004c).

Porém, o sistema de custo por si só não resolve o problema, há necessidade do gerenciamento, da tomada de decisão com base nas informações apresentadas pelo sistema, que somente será possível com a presença de gestores capacitados e competentes.

2.1 Métodos de custeio

Existem varias formas de transferir os custos para o produto ou serviço, que são denominados de métodos de custos. São esses métodos que definem como serão contabilizados os custos e despesas para valorização dos produtos ou serviços. Para Martins (1982), o termo custeio significa Método de Apropriação de Custos.

Os métodos de custeio mais conhecidos são:

Custeio Direto – Aloca ao produto ou serviço apenas os custos variáveis, considerando os demais custos e despesas como margem. Esse método é muito utilizado na tomada de decisão e esta associado ao ponto de equilíbrio.

O sistema de custeio direto destina-se a suprir os gestores com informações para tomada de decisão, oferecem também claras possibilidades de análise do comportamento dos custos diante das diversas atividades, decisões sobre preços em capacidade ociosa e equações do mix dos produtos e serviços visando a melhoria da rentabilidade. Matos (2002)

Ainda segundo Matos (2002) “Uma outra análise de extrema relevância no âmbito dessa bordagem é a conceituação de ponto de equilíbrio, cuja informação é fundamental ao planejamento das atividades que venham assegurar a viabilidade econômica e financeira da empresa. Associado ao conceito de ponto de equilíbrio, as descrições sobre contribuição marginal e alavancagem operacional amplia o potencial de análise ao mix de vendas e

decisão sobre preços de venda, sob circunstâncias especiais de ocupação da capacidade instalada.”

Custeio por Absorção – distribuem ao produto ou serviço somente os custos de produção, Matéria prima, mão-de-obra, energia elétrica, manutenção e outros. Não aloca aos produtos e serviços as despesas da administração e outras despesas.

Para Martins (1982), Custeio por Absorção, “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são atribuídos para todos os produtos feitos.”

Quando a esta versão inclui-se não apenas os custos de produção, agregando-se a estes os demais custos e despesa, ou seja, são distribuídos aos produtos ou serviços o total dos gastos, independentemente de sua classificação de custos ou despesas, o custeio por absorção passando por essa adaptação denomina-se “custeio por absorção pleno”. Matos (2002). Ou custeio por absorção total conforme Castro, Pereira e Kleimann (2004), em seu artigo “Desenvolvimento de um sistema de custo para empresa do ramo metal-mecânico” comentam que “Existem três princípios de custeio: absorção total, absorção parcial e custeio variável. Os 3 tratam da mesma forma os custos variáveis, porém diferem quanto aos critérios utilizados na alocação dos custos fixos. No custeio por absorção total todos os custos fixos são distribuídos à produção do período; no custeio por absorção parcial somente uma parcela ideal (normal) dos custos fixos é distribuída à produção; e no custeio variável os custos fixos não são considerados.”

Custeio por Centro de Custos – Aloca os custos aos centros de custos que posteriormente são distribuídos aos produtos. Esse método também é denominado de RKW (abreviatura de Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit). Também podem ser alocados somente os custos de produção ou todos os custos e despesas da empresa para os produtos ou serviços.

A apropriação dos gastos no método de custeio por absorção pleno é o mesmo do custeio por centro de custos ou RKW, enquanto o custeio por absorção, não pleno, contabiliza apenas os custos de produção não contabilizando os custos em sua totalidade, neste caso custos e despesas. O método de custeio por centros de custos ou RKW a princípio se deriva do método de custeio por absorção pleno, pois aloca todos os insumos ao produto ou serviço, custos fixos e variáveis e também as despesas.

Custeio por Atividades – Denominado de ABC – Activity Based Costing, (custeio baseado em atividades) aloca os recursos às atividades com os direcionadores de custos e posteriormente as atividades são alocadas aos produtos ou serviços.

Segundo Martins, (2002) “Um sistema de custeio hospitalar por atividade deve: (1) identificar as atividades; (2) determinar o custo e o desempenho da atividade; (3) determinar a produção da atividade; (4) relacionar os custos da atividade com os objetos de custos; (5) avaliar a eficiência e eficácia da atividade.”

Para Nakagawa, (2001) “O ABC é um método e análise, que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas formas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e estas para os produtos e serviços”.

2.2 Estudos sobre custeio utilizados em IES

Pesquisas sobre sistemas de custos utilizados pelas IES apresentaram as seguintes considerações:

Pêgas e Manolescu em seu artigo “Gerenciamento de custos para instituições de ensino”, apresentado no XI Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e VII Encontro Latino Americano de Pós Graduação – Universidade do Vale do Paraíba. Concluem que nas filosofias recentes de administração focadas na qualidade e competitividade com o objetivo de tomada de decisões, o método de custeio ABC é uma tentativa atraente de aprimoramento do sistema tradicional de custos. Ressaltam que a eficácia dos gestores educacionais pode ser melhorada com as informações geradas pelo sistema de custeio por atividades.

Menegat (2006) apresenta no seu artigo “Utilização dos sistemas de custos pelas instituições de ensino superior do sistema ACAPE-SC”. Realizado em 15 instituições constatou que todas utilizam um sistema de custos, e que as mesmas efetivaram a implantação a menos de 10 anos. Seus custos são controlados pelo método de custeio por absorção e custeio variável, este último com maior uso. Demonstrou também uma preocupação da IES em atingir resultados positivo global e individualizados por cursos, tendo como relatório mais utilizado o que fornece informações por curso.

A pesquisa constatou que as IES utilizam seus sistemas de custeio no processo decisório para controle do orçamento e também na implantação de novos cursos, encerrarem um curso, aumentar a mensalidade, tendo este forte influência na decisão dos gestores.

Bruni et al. (2007), no artigo “Informações e sistemas de gestão de custos em instituições de ensino superior: Um estudo na região metropolitana de Salvador, Bahia”. Pesquisa enviada a 15 instituições de ensino particular e respondida por 4, esta relacionada ao trabalho de Kaplan e Cooper sobre a importância da integração dos sistemas de custeio e avaliação do desempenho para uma melhor utilização dos recursos organizacionais, o qual apresenta 4 estágios evolutivos de integração de um sistema de custeio aos demais sistemas. Os sistemas de Estágio são classificados de I a IV, onde os Sistemas de Estágio I não apresenta integração é são inadequados e o Sistemas de Estágio IV, representam a integração dos sistemas de custeio ABC e do sistema de controle e feedback operacional.

As instituições foram classificadas no Sistema de estágio II, com sinais iniciais de migração ao Estágio III, ou seja, Eles atendem as necessidades de geração de relatórios financeiros, mas buscando atender a outras necessidades de gestão, como o controle operacional e estratégico.

Thiago (2006), em sua dissertação de mestrado “Gestão de custos em uma instituição de ensino superior: estudo de caso na Unisul”. O caso estudado apresenta a gestão de custos a partir da visão dos dirigentes. Conclui que há necessidade do conhecimento dos custos, por parte dos administradores, para se poder definir estratégia de formação de preço das mensalidades cobradas. Conclui também que a incorreta gestão de custos leva as mensalidades mais altas, tornando o “produto” educação menos competitivo no mercado.

Um dos fatores a ser considerado na implementação de um sistema de custeio nas Instituições de Ensino é sem dúvida a questão do custo de implantação e manutenção do próprio sistema de custos. Reinert (2005), em sua dissertação de mestrado “Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras”. Apresenta uma proposta de apuração de custos que fosse ao mesmo tempo completo, simples, menos oneroso e o mais flexível possível.

3. Metodologia

O trabalho caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, pois procura identificar quais métodos de custeio são utilizados pelas IES e qual a finalidade que os administradores dessas instituições o utilizam. Desta forma, segundo Gil (.....) procura descobrir o “como” e o “porquê”.

Os dados foram coletados em três instituições de ensino superior na cidade de Blumenau, Santa Catarina, Brasil. A escolha deste município deve-se ao fato de que foi em Blumenau a criação da primeira universidade no interior do estado, além do fato de ser o município pólo industrial e comercial da região mais rica em termos econômicos do estado de Santa Catarina, Brasil. Os dados foram coletados por meio de um questionário com questões abertas e fechadas. Abordou o sistema de informações com dezoito questões. Quatro questões para custos na tomada de decisão e três questões explorando o método de custeio ABC. Os respondentes da pesquisa foram os responsáveis pela parte financeira das IES. A análise aconteceu de forma quantitativa por meio da estatística exploratória.

4. Resultado da pesquisa

As três instituições pesquisadas diferem em sua razão social, uma é filantrópica, outra particular e terceira é pública. Diferem também quanto ao seu porte, a primeira tem menos de 1.000 alunos e emprega menos de 200 funcionários, a segunda tem entre 1.001 a 2.000 alunos e seu quadro funcional também é menor que 200 funcionários, a terceira, de maior porte, tem acima de 4.000 alunos e emprega mais de 800 colaboradores diretos. Quando a administração, a IES pública e que apresenta o maior porte, é administrada por professores, as outras tem sua administração profissionalizada. Embora a instituição pública e a filantrópica recebam subvenções e contribuições, suas maiores fontes de receita provem das mensalidades dos alunos, conforme demonstra o quadro 1.

Quadro 1 – Caracterização das IES pesquisadas

Questões	IES 1	IES 2	IES 3
1 - Tipo de Instituição	Filantrópico	Privado	Publica
2 - Número de alunos	até 1.000	de 1.001 a 2000	acima de 4000
3 - Quantidade de funcionários	até 200	até 200	acima de 800
4 - Administrado por	Adm. Profissionalizada	Adm. Profissionalizada	Próprios Professores
5 - Fontes de Receitas	De Alunos mais subvenções e contribuições	Alunos	De Alunos mais subvenções e contribuições

Fonte: dados da pesquisa.

Todas as EIS têm contabilidade gerencial, sistema orçamentário e fluxo de caixa. O sistema contábil da IES particular é terceirizado, enquanto das demais mantém o sistema operando internamente com funcionários próprios.

A estruturação por centro de custos é comum a todas as instituições e fazem a integração entre os vários módulos do seu ERP, somente a EIS pública integra apenas o módulo de contabilidade e orçamento.

As IES pesquisadas têm sistema de custo implantado, utilizam o método de custeio por centro de custos, e calculam seus custos mensalmente. O sistema é utilizado principalmente para controle, tomada de decisão e fixação de preços dos serviços. A IES pública optou por desenvolver internamente o sistema de custos, quando as outras duas moldaram-se em sistemas utilizados por outras IES. A IES pública também não está satisfeita com os resultados esperados com a implantação do sistema de custos, este somente aponta os custos diretos dos centros de custos, não utilizam critérios para distribuição dos custos indiretos, não separa os custos fixos e variáveis e não calcula o ponto de equilíbrio.

Os relatórios do sistema buscam o acompanhamento da evolução dos custos por centro de custos e custo por curso, além desses, as IES filantrópica e particular utilizam relatórios de resultado por centro de custos, custo por aluno e custo por turma, demonstrados no quadro 2.

Quadro 2 – Sistemas de informações utilizados pelas IES

Questões	IES 1	IES 2	IES 3
1 – Informações	Contabilidade Gerencial, Sistema orçamentário, fluxo de caixa	Contabilidade Gerencial, Sistema orçamentário, fluxo de caixa	Contabilidade Gerencial, Sistema orçamentário, Controle estoque informatizado, fluxo de caixa
2 – Sistema contábil	Próprio	Terceirizado	Próprio
3 – Estruturado por centro custos	Sim	Sim	Sim
4 – Integração dos sistemas	Todos integrados	Todos integrados	Somente contabilidade e orçamento
5 – Método de custeio	Custeio por Centros de custos	Custeio por Centros de custos	Custeio direto – Custeio por Centros de custos
6 – Implantação do custos	a mais de 5 anos	de 1 a 4 anos	a mais de 5 anos
7 – Já existiu sistema de custos	Não	Não	Não
8 – Finalidade do sistema de custos	Controle operações, Tomada decisão, Fixar preços	Controle operações, Tomada decisão.	Controle operações, Tomada decisão, Fixar preços

9 – Quem implantou o sistema	Depto custos	Consultoria externa	Depto Planejamento
10 – Quem participou da implantação	Departamento contabilidade e de custos	Departamento contabilidade e de Ensino	Departamento contabilidade, Planejamento e informática
11 – O que levou a instituição a optar pelo atual sistema	Usa o sistema de custos do Hospital	Sistema utilizado em outras IES	Produção própria
12 - Os resultados são os esperados	sim	Sim	Não - só aponta os custos diretos dos centros
13 - Separa custos fixos e variáveis	Sim	Sim	Não
14 - Permite análise da margem	Sim	Sim	Sim
15 - Permite análise do P E	Sim	Sim	Não
16 - Quais os tipos de relatórios	Evolução custo por Centros, Resultados por centros, Custo por aluno, custo por curso, custo por turma.	Evolução custo por Centros, Resultados por centros, Custo por aluno, custo por curso, custo por turma.	Evolução custo por Centros, custo por curso.
17 - Periodicidade do cálculo	Mensal	Mensal	Mensal
18 - Relatórios analisados	Evolução dos custos, Centro de custos, Custos totais.	Evolução dos custos, Centro de custos, Custos totais.	Evolução dos custos, Centro de custos, Custos totais.

Fonte: dados da pesquisa.

O quadro 3 passa a demonstrar quanto ao custo para decisões. As IES utilizam o sistema de custeio para formar preços de vendas dos serviços, corrigir sua tabelas de preços, determinar o número mínimo de alunos por turma e análise de investimentos. O sistema também é utilizado na tomada de decisão de descontinuidade de atividades não rentáveis ou para inclusão de novos serviços.

As principais finalidades comentadas para implantação do sistema de custos foram: Controle dos custos, Redução de custos, Negociação de preços de venda e análise de rentabilidade dos serviços.

Quadro 3 – Custo de decisão

Questões	IES 1	IES 2	IES 3
1 - Calcula preço de venda	Sim	Sim	Sim
2 - Usa sistema para tomar decisões	Sim - Determinação de preços, Fechamento de turma, Número de alunos por turma	Sim- análise de investimentos - ROI	Sim- Correção de tabelas de preços
3 - Resultado atual x anterior	Sim	Sim	Sim
4 - Finalidade do sistema custos	Controle, Redução, Negociação, Rentabilidade produtos	Controle, Redução, Negociação, Rentabilidade produtos	Controle, Rentabilidade produtos

Fonte: dados da pesquisa.

Questionadas sobre o método de custeio ABC, as IES declararam não utilizar a técnica, as instituições Filantrópicas e públicas conhecem as vantagens do sistema e a particular relatou não conhecer, conforme demonstram o quadro 4 abaixo.

Quadro 4 – Método de custeio ABC

Questões	IES 1	IES 2	IES 3
1 - Usa técnicas do ABC	Não	Não	Não
2 - Conhece as vantagens do ABC	Sim	Não	Sim
3 - Por que não escolheu o ABC	o modelo já vem integrado ao sistema	Não respondeu	Não respondeu

Fonte: dados da pesquisa

5. Conclusão

Os sistemas de custos que as instituições de ensino pesquisadas têm implantado estão utilizando o método de custeio por centros de custos. Buscam também a separação dos custos fixos e variáveis, metodologia do custeio direto, que possibilita a análise da margem de contribuição e o cálculo do ponto de equilíbrio.

As instituições de ensino buscam também controlar seus custos por centros de custos, calculando-os mensalmente para análise da evolução e comparações com períodos anteriores.

Os relatórios fornecidos pelo sistema de custeio utilizado pelas instituições, permitem visualizar os custos unitários por cursos, por turma e por aluno, entre outros, possibilitando a determinação da rentabilidade, o que vem a contribuir na tomada de decisão frente à análise dos relatórios.

Todas as instituições pesquisadas têm implantado o sistema de custeio com objetivos de que o sistema as auxilie no controle de custos e na tomada de decisão, porém, não foi notado preocupação com o aprimoramento do sistema ou tendência de evolução para outro método de custos mais sofisticado como o método de custeio ABC.

Convém destacar que a instituição pública e de maior porte, optou por desenvolver um sistema de custeio próprio o qual apresenta um desempenho abaixo das expectativas esperadas pelos administradores e inferior as outras instituições pesquisadas.

Os métodos de custeio há muito são utilizados pelas empresas. Esta é ferramenta fundamental de controle e tomada de decisão. Na área de serviços e principalmente nas instituições de ensino, por estarem diante de nova realidade mercadológica, e buscando profissionalizar sua administração, apresenta ainda uma vasta área para pesquisa e implementação dos métodos de custeio. A área de ensino apresenta uma complexidade administrativa igual as demais organizações, e necessita também dos controles já a muito utilizados pelas demais organizações.

REFERÊNCIAS:

BRUNI, Adriano Leal; SILVA, Sérgio chamadoira Mendonça; ANDRADE, Andrea Virgínia Aragão de; CARVALHO JUNIOR, César Valentim de Oliveira; BARREIROS, Márcio Tavares; MACHADO, Silvânia Oliveira; PAIXÃO, Roberto Brasileiro. **Informações e Sistemas de Gestão de Custos em Instituições de Ensino Superior: Um Estudo na Região Metropolitana de Salvador, Bahia**, 2007.

CASTRO, André Guerreiro; PEREREIRA, Marcelo Luiz; KLEIMANN, Francisco J. Neto. **Desenvolvimento de um sistema de custos para uma empresa do ramo metal-mecânico**. XXII Encontro nacional de engenharia de produção, Curitiba, 2002.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Elsevier, 2007.

MARQUES, Renato. **Em tempos de forte concorrência, administração profissional pode ser a principal vantagem para instituições ganharem fôca para vencer no mercado**. <http://www.universia.com.br/matéria/matéria.jsp?id=3923>, acesso em 26/06/08.

MARTINS, Domingos dos Santos. **Custeio hospitalar por atividades: activity based costing**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1982.

MATOS, Afonso José de. **Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão**, STS, 2002.

MENEGAT, Valdenir. **Utilização dos sistemas de custos pelas instituições de ensino superior do sistema ACADE – SC**. Blumenau, 2006

NAKAGAWA, Masayuki. ABC: **custeio baseado em atividades**. Atlas, 2001.

PÊGAS, Ronasa Rodrigues; MANOLESCU, Friedhilde Maria Kustner. **Gerenciamento de custos para instituições de ensino**. XI Encontro latino americano de Iniciação Científica e VII Encontro Latino Americano de Pós-Graduação – Universidade do vale do Paraíba, 2007.

SOARES, Thiago Coelho. **Gestão de custos em uma instituição de ensino superior:**
Estudo de caso na Unisul. Florianópolis, 2006