
Gestão Econômica em Instituições de Ensino Superior: Mensuração de Resultados por Unidade de Negócios

*Economic Management in Higher Education Institutions: Measurement of Results by
Business Unit*

Mirna Muraro

Universidade de Passo Fundo - UPF - Brasil

Márcos Antônio de Souza

Universidade do Vale dos Sinos - UNISINOS - Brasil

Carlos Alberto Diehl

Universidade do Vale dos Sinos - UNISINOS - Brasil

Resumo

O presente trabalho tem como objetivo o desenvolvimento de um conjunto de relatórios gerenciais para apoio à gestão econômica descentralizada por unidades de negócios de uma instituição de ensino superior. É uma pesquisa exploratória com abordagens quantitativas e qualitativas. Os dados foram coletados em documentos e entrevistas com os gestores acadêmicos, o controller e o contador. Os principais resultados são: (1) há total desconexão de objetivos, procedimentos e compreensão dos trabalhos realizados pelo contador e pelo controller; (2) dados os argumentos da insatisfação manifestada pelos gestores, os relatórios desenvolvidos oferecem informações mais apropriadas para subsidiar o processo decisório da instituição.

Palavras-chave: Instituição de ensino superior; Gestão econômica; Unidades de negócio.

Abstract

The objective of this work is the development of a group of managerial reports to assist decentralized economical management by business unit in a Higher Education Institution. It is an exploratory research with qualitative and quantitative approaches. The data were collected in documents and interviews with academic managers, the controller and the accountant. The main results are: (1) there is a complete disconnection of objectives, procedures and comprehension of the tasks accomplished by the accountant and the controller; (2) based on the arguments of dissatisfaction manifested by the managers, the reports developed offer more suitable information to subsidize the decision process of the institution.

Key words: Higher education institution; Economical management; Business unit.

1 Introdução

A competição, a necessidade de captação e retenção de clientes, entre outras questões, são temas cuja abordagem e discussões têm estado mais concentradas nos segmentos comerciais, industriais e em alguns setores de serviço. Mais recentemente, tem sido reconhecido que a concorrência também vem aumentando na área da educação de nível superior. Além disso, o ensino superior já é considerado por diversos autores pesquisados como um negócio que possui características específicas, que corre riscos e sofre com as incertezas das mudanças ambientais, necessitando manter a qualidade sem aumentar seus preços.

No caso brasileiro, fruto de uma política governamental que visa a ampliar o acesso à formação superior, a concorrência foi acentuadamente afetada pelo aumento no número de cursos e instituições. De acordo com dados do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP (2007), no Brasil o número de Instituições de Ensino Superior – IES, por organização acadêmica, cresceu 142,1% no período de 1995 a 2005. No Estado do Rio Grande do Sul, local da instituição estudada, o crescimento, no mesmo período, foi de 134,2%. Com o crescimento acelerado do número de instituições, principalmente das IES não-universitárias que, para atender à legislação específica exige menores investimentos e custos, as universidades deparam-se com uma nova configuração de concorrentes no mercado. Tais instituições, com menores exigências legais em relação às universidades, podem oferecer cursos a preços mais baixos, o que lhes facilita a captação de alunos.

A esse respeito, Melo e Jardim (2006, p. 40) ressaltam que “enquanto as universidades privadas perdem alunos e tentam equilibrar as contas, os centros universitários, institutos e faculdades aumentam o número de alunos e não param de crescer”. Também avaliam que não há mais horizonte para ampliação e criação de novas unidades, ou seja, para a expansão das grandes universidades.

Porém, não é somente a maior concorrência que afeta as IES. Trabalhos que tratam da gestão das instituições de ensino (BRAGA e MONTEIRO, 2005; TACHIZAWA e ANDRADE, 2002) observam que as práticas de gestão adotadas por parcela significativa delas não acompanharam a atual conjuntura de mercado, evidenciando deficiências gerenciais nos níveis estratégicos e operacionais.

As fraquezas do controle e do gerenciamento das atividades desenvolvidas são caracterizadas, segundo os autores, por: (1) inexistência de procedimentos de custeio realmente eficazes e funcionais; (2) falta de relação ou contato entre a contabilidade e os diversos sistemas de informação existentes; (3) desconhecimento, por parte dos gestores, de diversas informações relevantes sobre a organização; (4) processo decisório sem o suporte de informações úteis e confiáveis, originárias de relatórios gerenciais específicos.

A esse respeito, Benedicto (1997) resalta que os principais problemas das

instituições de ensino superior são relativos à quantidade de recursos disponíveis, à capacidade de gestão e, principalmente, ao controle dos resultados. Corroborando, Braga e Monteiro (2005) afirmam que as decisões gerenciais tomadas pelas instituições de ensino são embasadas em informações imprecisas, em dados mal interpretados, sem análises do mercado e, ainda, agravados por conflitos de interesses internos. Utilizam-se, simplesmente, informações do desempenho passado para projetar o futuro da instituição. Isso é mais relevante ainda quando se considera, conforme Souza e Ott (2003), que as instituições de ensino são organismos econômicos e, assim como as demais organizações industriais e de serviços, dependem da geração de resultados econômicos para assegurar a sua continuidade.

Portanto, parece razoável entender que o cenário de mudanças, principalmente na política governamental sobre a educação superior no País - que vem permitindo a expansão do número de IES -, obriga as universidades e também as instituições não-universitárias a uma modificação na filosofia adotada nos seus processos de gestão, o que é necessário. Nessa mesma linha de raciocínio, Silva (2005, p. 13) enfatiza que “o ensino é um negócio como qualquer outro e as IES estão expostas às mesmas regras de sobrevivência, como competição, qualidade e diferenciação. Uma instituição que opera no vermelho não tem vida longa”.

Observa-se, portanto, que o novo panorama passa a exigir da administração das IES um maior detalhamento das informações dos resultados das unidades que a compõem como forma de melhorar a gestão e fazer as modificações necessárias. Esse processo visa a otimizar a utilização dos recursos disponíveis, contribuindo para a continuidade das IES e também para mantê-las competitivas no mercado, especificamente em alguns cursos com maior concorrência.

Nesse contexto, o objetivo deste estudo é propor um conjunto de relatórios gerenciais que viabilize o controle do resultado econômico por unidade de negócios para uma instituição privada de ensino superior. Para tanto, o artigo inicia com uma rápida contextualização seguida pelo referencial teórico, que aborda IES, Gestão Econômica e Contabilidade Divisional. Em prosseguimento, são feitas breves considerações metodológicas. Após, é apresentado e discutido o caso em estudo, seguidos pelas conclusões. As referências encerram o artigo.

2 Referencial Teórico

2.1 Instituições de Ensino Superior e Modelo de Gestão

As IES podem ser classificadas em universidades, centros universitários, faculdades integradas, faculdades, institutos educacionais e centros tecnológicos, cada qual com suas características. No Quadro 1, apresenta-se a caracterização geral das universidades, visto que elas são o foco deste trabalho.

Quadro 1: Caracterização das organizações acadêmicas

ORGANIZAÇÃO	CARACTERÍSTICAS
Universidades	Têm como atividades regulares o ensino, a pesquisa e a extensão. Podem ser públicas ou privadas. Essas instituições exercem o mesmo papel, caracterizando-se pela produção intelectual institucionalizada. Precisam constituir 1/3 do seu quadro docente com titulação de mestres ou doutores e em regime de tempo integral.

Fonte: INEP (2007).

Conforme se observa no Quadro 1, o diferencial das universidades está relacionado com a aplicação de recursos em capacitação e manutenção do corpo docente, além do investimento em pesquisa e extensão. Já as demais organizações acadêmicas não possuem tais obrigações.

Dessa forma, principalmente as universidades - para poderem competir no mercado -, demandam esforços de seus gestores desde o momento da criação até a manutenção no mercado dos cursos que vão sendo implantados. O processo de gestão de uma IES é complexo e deve ser construído por meio de uma gestão do negócio baseada em planejamentos de curto, médio e longo prazo, e em controles eficazes.

Nesse contexto, Souza e Ott (2003) salientam que todas as organizações - não importando seus propósitos, missão e natureza societária -, captam e consomem recursos e, assim, tornam-se organismos econômicos, mesmo não tendo como finalidade principal o lucro. Contudo, necessitam dele a fim de assegurarem a continuidade e o cumprimento da missão e dos objetivos para os quais foram constituídas.

Benedicto (1997) acrescenta que a definição do modelo de gestão de uma IES é complexa devido às várias atividades realizadas, que vão desde a organização dos cursos até a área administrativo-financeira da organização. Exemplificando tal complexidade, Batista, Rivas e Freitas (2002) citam que, em uma universidade, o curso de enfermagem, por exemplo, necessita de uma infra-estrutura completamente diferente daquela demandada por um curso de ciências contábeis. O gestor administrativo, por mais competente que seja, terá dificuldades em compreender com profundidade as necessidades da vasta gama de habilitações de uma universidade e ficará muito difícil para ele estabelecer prioridades adequadamente.

Assim, Garcia (2005) sugere que o processo gerencial seja focado na pessoa do coordenador do curso que, além das funções de gestor acadêmico, deve

desempenhar o papel de responsável pelo resultado econômico do seu curso. Entende que, mais do que um acadêmico, o coordenador precisa ser um executivo, um diretor de uma unidade de negócio.

O mesmo autor esclarece que um modelo de gestão único e centralizado tornou-se inviável, por exemplo, em uma instituição com mais de cinco mil alunos e em uma estrutura *multicampi*, tendo em vista o ambiente competitivo que se apresenta para as IES. “É preciso dividir a instituição em partes e dar a cada uma delas uma abordagem contábil e uma estratégia diferenciada, com metas, prazos e ações específicas” (GARCIA, 2005, p. 5).

Tachizawa e Andrade (2002, p. 58) salientam que o êxito das IES dependerá de uma base sólida de princípios, crenças e valores que orientem a coordenação dos esforços de todos os envolvidos na gestão. Acrescentam que “cada instituição de ensino tende a se constituir em um conglomerado de unidades acadêmicas ou centros de resultados para cada curso (ou programa), em que atuam como IES independentes dentro do todo maior da instituição”.

A adoção do modelo de gestão por resultados econômicos permite a verificação dos resultados por unidades de negócios e, principalmente, das atividades desenvolvidas em uma organização. Além disso, facilita o controle das atividades e permite correções, ou seja, decisões corretas no caso de variações ambientais significativas, como vêm ocorrendo com essas instituições.

Benedicto (1997) salienta que as IES devem abandonar práticas de gestão ultrapassadas e aplicar um estilo de gerenciamento que se adapte ao ambiente e às suas mudanças. O autor também salienta que a alternativa do modelo de gestão por excelência para elas é o descentralizado devido à complexidade das atividades e dos processos realizados.

Nesse sentido, Souza e Ott (2003) entendem que a descentralização por área de responsabilidade operacional, amparada pela adoção de uma estrutura de Contabilidade Divisional, tem se revelado uma necessidade real para que assim se consiga a correta mensuração e evidenciação dos resultados dos vários ‘produtos’ oferecidos pelas instituições de ensino.

Para Horngren, Foster e Datar (2000), a essência da descentralização é a delegação de poder aos gestores intermediários da organização para que esses tomem as decisões. Maher (2001, p. 695) define organizações descentralizadas como “organizações nas quais as decisões são distribuídas entre vários gerentes de divisões e gerentes de departamentos”. O autor salienta que a maioria das organizações opta pela mescla entre a centralização e a descentralização, ou seja, centraliza decisões importantes como a definição das estratégias, e descentraliza decisões operacionais.

Souza e Ott (2003) afirmam que os gestores das instituições de ensino precisam perceber que, para sobreviver na atualidade, faz-se necessária uma nova forma de pensar, administrar e controlar as diversas atividades, dada a complexidade da gestão

decorrente do crescimento que elas têm experimentado. Portanto, as IES que objetivam a continuidade e a expansão de suas atividades em um ambiente competitivo precisam adaptar-se às exigências impostas pelo mercado para que, assim, seja possível alcançar a eficácia organizacional desejada através de melhores resultados econômicos.

Essa nova realidade também é destacada por Batista, Rivas e Freitas (2002) ao afirmarem que até 1995 as IES atuavam em um ambiente estável e até confortável, em que havia crescimento do número de matrículas e quase não existiam instituições concorrentes. Os autores exemplificam que um modelo de gestão totalmente centralizado era viável em uma organização com cinco mil alunos em um único *campus*, em um ambiente competitivo pouco agressivo, o que hoje pode não mais ser adequado.

Batista, Rivas e Freitas (2002) afirmam que a gestão de uma instituição que supostamente aumenta de cinco mil para vinte mil alunos, com uma operação *multicampi*, com a competição e com uma demanda por serviços de educação que se transformam rapidamente, é mais eficaz quando adota uma estrutura organizacional e decisória descentralizada. Ela deve ter um modelo operacional e profissional com postura mais empreendedora dos seus gestores.

Tem-se então que a descentralização é a base de uma forma de controle das diversas unidades dentro de uma instituição por meio da delegação de poderes aos gestores. Estes devem prestar contas periodicamente à alta administração das decisões tomadas e a serem tomadas. Nesse processo de gestão, os responsáveis pelas unidades sentem-se mais valorizados e motivados, o que faz com que a gestão por resultados econômicos seja mais eficaz.

Solomons (1965) salienta que a descentralização é um termo genérico. Por outro lado, entende que o conceito de divisionalização inclui a noção de responsabilidade delegada por resultados. Dessa forma, o termo que melhor se adapta a esta pesquisa é divisionalização, pois permitirá a mensuração do resultado e a avaliação de desempenho das unidades de uma IES. Como decorrência, e conforme o entendimento de Gomes e Salas (2001), em uma estrutura divisional os controles devem ser orientados por resultados através da utilização de indicadores relacionados à eficácia de um sistema de controle financeiro ligado a uma estrutura de controle por centros de responsabilidade ou unidades de negócios, que possibilitem maior grau de descentralização (GOMES e SALAS, 2001).

2.2 *Gestão Econômica para IES*

A gestão econômica de uma organização refere-se à forma como seus recursos são administrados. De modo geral, a gestão econômica envolve a tomada de decisão sobre a forma de utilização dos recursos financeiros e o envolvimento de todos os gestores para o alcance dos objetivos traçados pela instituição.

Para Benedicto (1997, p. 13),

as instituições de ensino precisam adotar um novo sistema contábil/gerencial, para avaliar melhor o desempenho dos gestores e da entidade. A maneira como as universidades determinam os custos por aluno é insatisfatória, uma vez que usam critérios arbitrários de alocação de custos. A informação contábil, para efeito de gestão de recursos, é insuficiente para avaliar o desempenho da instituição e principalmente tomar decisões administrativas corretas.

De acordo com Welsch (1996), o controle de resultados envolve: (1) preparação e utilização de um sistema de relatórios gerenciais periódicos de desempenho para cada área de responsabilidade; (2) definição de objetivos globais de longo prazo, baseados na missão da instituição; (3) planejamento dos resultados de longo e curto prazo, detalhado de acordo com as áreas de responsabilidade da instituição (divisões, serviços, unidades, projetos etc.).

Catelli e Guerreiro (1993, p. 8) afirmam que, na avaliação de uma atividade,

[...] a informação de quanto custa uma atividade é muito pobre. A informação do resultado econômico gerado por uma atividade permite a identificação da formação do lucro, ou seja, quais atividades contribuem mais ou menos para a formação do resultado global da empresa, qual atividade vale a pena terceirizar, qual atividade vale a pena manter, e qual a perda econômica pela manutenção de atividades estratégicas deficitárias.

Assim, no entendimento de Catelli *et al.* (2001), a gestão econômica eficaz deve considerar que cada atividade realizada pelas áreas da instituição gera um resultado econômico. Por essa razão, em todas as etapas do processo de transformação são mensuradas também as receitas e não apenas os custos e despesas incorridos.

A gestão econômica destaca ainda a utilização do método de custeio direto, pelo qual são apuradas as margens de contribuição operacional de cada atividade ou de áreas relevantes da instituição. A margem de contribuição permitirá a verificação das atividades, que, no caso das IES, são representadas pelos cursos que mais contribuem com o resultado econômico global, bem como as atividades deficitárias sobre as quais decisões estratégicas de não manter ou manter com déficit deverão ser tomadas.

A adoção da gestão econômica nas IES, ou seja, a apuração dos resultados econômicos por unidade de negócios, irá permitir a amplitude da responsabilidade dos gestores. Conforme os autores citados, enquanto nos modelos de gestão tradicionais os gestores são responsabilizados apenas pelos impactos operacionais de suas decisões, na gestão econômica eles são responsáveis pela gestão operacional, econômica e financeira de suas áreas.

2.3 Contabilidade Divisional: Mensuração e Avaliação do Resultado Divisional

Para Padoveze (2004, p. 258), denomina-se Contabilidade Divisional ou contabilidade por responsabilidade “o conjunto de conceitos contábeis gerenciais que permitem a identificação, mensuração, acumulação, decisão e informação dos eventos econômicos e atividades específicas para cada um dos gestores dentro da empresa”.

Warren, Reeve e Fess (2001) salientam que a Contabilidade Divisional, dentro de uma gestão descentralizada, tem como função primordial assessorar os gestores das unidades na avaliação e no controle de suas áreas de responsabilidade, chamadas de centro de responsabilidade.

Padoveze (2004) salienta que o conceito de Contabilidade Divisional é semelhante ao da gestão econômica, porém é aplicada a cada unidade em particular da empresa, apurando os resultados em partes geradoras do resultado, o que permite, dessa forma, a mensuração do resultado de uma unidade de negócio e a avaliação do gestor.

Souza (2001) destaca que a ‘divisão’ corresponde a uma unidade da empresa coordenada por um gestor, que é o responsável pelo planejamento, execução e controle das atividades sob sua responsabilidade. Acrescenta que, dependendo do nível de autonomia do gestor, é definido o grau de descentralização das decisões, tais como: quais operações devem ser realizadas; quais serviços devem ser oferecidos e a que preço; em quais áreas deve atuar e quais projetos de pesquisa devem ser priorizados.

Para Solomons (1965), o resultado divisional corresponde ao resultado (lucro ou prejuízo) obtido por uma determinada divisão da empresa. O autor sugere três regras às quais um resultado divisional deve obedecer antes de ser considerado como aceitável: (1) o lucro divisional não deve ser aumentado por qualquer ação que reduza o lucro total da organização; (2) o lucro de cada divisão deve ser o mais independente possível da eficiência e das decisões gerenciais de qualquer outra área de decisão da organização; (3) o lucro de cada divisão deve refletir todos os itens que são objetos de decisão substancial de controle pelo gestor divisional ou pelos seus subordinados.

No processo de gestão da organização com foco em resultados divisionais, é necessária a implantação da avaliação dos resultados das atividades ou produtos da instituição ou, ainda, das unidades de negócios que a compõem, bem como o desempenho dos gestores responsáveis por essas unidades.

O resultado econômico operacional é calculado por meio da mensuração do correto valor econômico dos recursos consumidos e gerados em cada atividade, permitindo a sua avaliação e a das áreas da empresa, evidenciando qual a contribuição que cada uma teve no resultado global da instituição. Nesse sentido, Benedicto (1997) enfatiza que a avaliação dos resultados em uma IES é a verificação das contribuições dos serviços (cursos) gerados pelas atividades da instituição.

Benedicto (1997) salienta que um modelo de avaliação dos resultados para

uma IES deve expressar seus atributos por meio de números. Os gestores da IES tomam decisão sobre os eventos econômicos para uma correta avaliação, sendo necessárias as seguintes informações, separadamente: (1) volumes de alunos; (2) cursos oferecidos; (3) projetos de pesquisa; (4) produtos ou serviços intermediários; (5) produtos ou serviços finais e (6) setores de mercados.

No modelo proposto por Benedicto (1997, p. 182), a margem direta operacional é o referencial na avaliação dos resultados. “Essa margem representa a receita menos os custos identificados com os produtos ou serviços, os quais são comparados com padrões preestabelecidos”.

O modelo apresentado utiliza o método de custeio direto em que, para a obtenção do resultado operacional, são considerados somente as receitas e os custos identificados com a atividade ou área, permitindo a avaliação dos resultados dos produtos e serviços e de cada unidade de negócio da organização. Para Catelli *et al.* (2001, p. 288),

[...] a correta mensuração do resultado pressupõe a identificação e associação direta e objetiva dos benefícios e custos com os eventos e atividades, e que o rateio de custos fixos estruturais aos eventos e atividades preconizados por algumas técnicas de custeio, distorce significativamente o custo e o resultado das atividades.

A avaliação dos resultados e do desempenho permite, por meio das informações sobre as atividades ou áreas que serão avaliadas, que sejam efetuadas comparações e correções durante a execução e, ainda, ajustes e revisões no planejamento (BENEDICTO, 1997).

No processo de gestão, em que as decisões são tomadas pelo gestor de cada área, a avaliação de desempenhos requer a clara definição de autoridades e responsabilidades, considerando-se apenas as variáveis que são controláveis pelo gestor (PEREIRA, 2001).

Nesse contexto, o conceito de controlabilidade é fundamental para a avaliação do desempenho divisional, pois permite a verificação de como está a gestão dos recursos em poder dos gestores das áreas. Para Pereira (2001), o próprio gestor está interessado em um processo justo de avaliação dos resultados e, para que essa avaliação seja ideal, tal processo não poderá ser afetado por decisões de outros gestores.

Catelli e Guerreiro (1993) salientam que os custos fixos são de responsabilidade dos gestores de cada área e o serviço não deve ser onerado por esses custos. Se o rateio dos custos fixos for efetuado, as informações de rentabilidade do produto ficam prejudicadas, bem como a avaliação de desempenho do gestor e de sua área de atuação.

Tem-se, então, que o sistema de informações para a gestão econômica permite o desenvolvimento de um processo de gestão que avalia os resultados das áreas, o resultado global e, ainda, os desempenhos dos gestores e das atividades desenvolvidas

nas áreas.

Conforme Padoveze (2003), o modelo de gestão econômica de avaliação de desempenho e resultado apresenta-se como um instrumento gerencial que auxilia no processo de avaliação de desempenho e resultado dos gestores, por atividade ou por área, auxiliando no processo decisório das organizações. Para que a avaliação possa ser aplicada e comparada, todas as áreas deverão utilizar tal modelo em bases semelhantes.

3 Aspectos Metodológicos

3.1 Classificação da Pesquisa

Este estudo, conforme proposto por Gil (2006), classifica-se como uma pesquisa explanatória visto que mostra as relações entre os relatórios existentes na IES e as informações por eles fornecidas. Possibilita explicar, também, suas limitações e as alternativas que lhes são possíveis.

Trata-se de um estudo realizado em uma IES localizada no Estado do Rio Grande do Sul. A coleta de dados deu-se por meio de uma pesquisa documental por fundamentar-se nos relatórios contábeis e gerenciais disponibilizados pela instituição. Complementarmente, foram realizadas entrevistas com o *controller* e o contador da IES, assim como com os gestores da unidade pesquisada.

A pesquisa também assume o caráter quantitativo no que se refere aos procedimentos de análise dos dados levantados na evidenciação e apuração do resultado econômico.

3.2 Caracterização da Unidade de Estudo

A universidade selecionada para a realização deste estudo está localizada no Estado do Rio Grande do Sul, havendo obtido seu reconhecimento na década de 1960. Caracteriza-se como uma instituição beneficente, de assistência social, assim como universidade comunitária regional. Atua inserida na comunidade, participando ativamente do desenvolvimento econômico da região.

Desde a sua criação, a universidade estabeleceu centros de extensão (*campi*) em cidades-pólo da região em que atua, num total de seis. Neles são desenvolvidas atividades de ensino, pesquisa e extensão, com prioridade para a formação de profissionais para o mercado de trabalho. Estão em funcionamento na instituição cerca de 50 cursos de graduação e habilitações, os quais possibilitam a obtenção de título de bacharel específico, de licenciado e de tecnólogo. São ofertados, ainda, aproximadamente 40 cursos entre pós-graduação *lato* e *stricto sensu*. A instituição

também mantém um centro de línguas e um centro de ensino.

A elaboração dos relatórios financeiros discutidos neste trabalho está sob a responsabilidade da Controladoria. Dentro da estrutura institucional, a Controladoria está vinculada à Pró-Reitoria Administrativa, na Divisão Financeira. Ela é responsável pela coordenação, elaboração e execução do orçamento econômico da instituição e também pelo processamento e liberação dos processos de compra e empenhos solicitados pelas unidades, os quais são analisados de acordo com as disponibilidades orçamentárias e financeiras.

Em conjunto com a Contabilidade, a Controladoria desenvolve relatórios dos resultados dos cursos de graduação, pós-graduação e extensão, objetivando oferecer subsídios para o planejamento e execução das diretrizes econômico-financeiras.

As informações da Seção de Controladoria são, dessa forma, úteis às unidades quanto à viabilidade de cursos e projetos. Entretanto, os gestores destas unidades têm pouca autonomia nas decisões sobre investimentos de maior impacto, podendo somente sugerir a abertura de novos cursos e turmas. Assim, as decisões são tomadas pelos Conselhos Superiores da IES, quais sejam: Conselho Diretor e Conselho Universitário.

O estudo foi desenvolvido em um dos seis *campi* da instituição (aqui denominada Unidade B), compreendendo receitas, custos, investimentos e outros dados financeiros e não-financeiros dos cursos oferecidos nessa unidade. O modelo apresentado, com as devidas adaptações quanto às estruturas específicas, pode ser adaptado para aplicação nas demais unidades que compõem a instituição.

4 Apresentação e discussão dos resultados

4.1 Estrutura Atual de Apuração dos Resultados da IES

As Tabelas 1 e 2 correspondem, de forma resumida, à estrutura dos relatórios atualmente elaborados pela Controladoria da IES, os quais suportam o processo decisório da instituição. Cabe salientar que os relatórios em uso demonstram somente o resultado de um ano e não de forma comparativa, tampouco apresentam o uso de percentuais, conforme é apresentado a seguir. Essa foi apenas uma adaptação visando a possibilitar entender melhor o desempenho da IES ao longo dos três períodos analisados. O ano de 2006 não está apresentado, pois o relatório não se encontrava disponível no momento da redação deste artigo.

Tabela 1: Resultado e Resultado Líquido - Período 2003 - 2005 Unidade B

Unidade B	2003	%	2004	%	2005	%	Total	%
Receitas	4.463.878	100,0	4.135.587	100,0	4.532.570	100,0	13.132.035	100,0
(-) Despesas	5.159.512	115,6	5.364.213	129,7	5.663.716	125,0	16.187.442	123,3
(=) Resultado da Unidade	(695.635)	-15,6	(1.228.626)	-29,7	(1.131.146)	-25,0	(3.055.407)	-23,3
(-) Margem Contrib. Institucional	1.090.079	24,4	930.125	22,3	1.077.785	23,8	3.097.989	23,6
(=) Resultado Líquido	(1.785.714)	-40,0	(2.158.751)	-52,4	(2.208.931)	-48,7	(6.153.396)	-46,9

Fonte: Adaptado do relatório emitido pela Seção de Controladoria da IES.

Conforme se observa, após o resultado da unidade é deduzida a margem de contribuição institucional, que corresponde aos custos fixos corporativos da instituição rateados às unidades. Esse rateio para as unidades é realizado proporcionalmente às receitas.

Os custos fixos da instituição, apresentados nos relatórios oficiais, compreendem os dispêndios realizados pela Reitoria e demais órgãos (área administrativa, de graduação, de pesquisa e de extensão).

Observa-se, pela Tabela 1, que a unidade objeto do estudo apresenta resultado próprio negativo nos três períodos analisados. Ou seja, a situação já é desfavorável mesmo antes do rateio dos custos institucionais, o que é preocupante.

A Tabela 2, a seguir, em seu formato originariamente elaborado pela Controladoria, envolve somente os dados do próprio ano. Esse relatório oficial procura segregar alguns dados por cursos (receitas e custos). O mesmo ocorre com os custos administrativos da própria unidade, apresentados de forma separada daqueles custos institucionais fixos.

Tabela 2: Relatório IES Resultado Aberto da Unidade B – Período 2003 a 2005.

Anos	2003			2004			2005		
Atividades	Receitas	Despesas	Resultado	Receitas	Despesas	Resultado	Receitas	Despesas	Resultado
			-			-			-
Administrativa	62.420	1.772.655	1.710.235	111.982	1.711.406	1.599.424	153.475	1.838.037	1.684.561
Curso Ômega	2.589.851	1.949.327	640.524	1.880.625	1.960.971	-80.346	2.013.568	2.221.002	-207.434
Curso Sigma	688.147	593.858	94.288	606.373	453.841	152.531	636.883	442.445	194.438
Curso Delta	0	0	0	151.801	45.544	106.257	696.288	241.212	455.077
Ômega Especial	0	0	0	258.537	230.894	27.644	109.879	91.711	18.169
Pós-Graduação	1.123.459	843.672	279.788	1.126.269	961.558	164.711	922.476	829.310	93.166
Result. Unidade	4.463.878	5.159.512	-695.635	4.135.587	5.364.213	1.228.626	4.532.570	5.663.716	1.131.146
MC institucional			-1.090.079			-920.417			-1.077.785
Total			-1.785.714			2.149.043			2.208.931

Fonte: Adaptado do relatório emitido pela seção de Controladoria da IES.

A unidade é composta por três cursos regulares de graduação – Ômega, Sigma e Delta. O curso Ômega Especial corresponde a um curso oferecido no período de férias. Além deles, há também os cursos de pós-graduação (especialização e mestrado). Note-se que estes últimos não apresentam qualquer informação específica e somente o total. Conforme já constatado nos dados da Tabela 1, observa-se que a margem direta gerada pelos cursos (com exceção do Ômega em 2005, negativo) é muito abaixo do mínimo necessário para cobrir os custos gerais da unidade. Daí o resultado negativo da unidade, penalizado ainda pelo rateio dos custos fixos corporativos da instituição.

Salienta-se que esta análise poderia ser realizada pelos diretores se as informações fossem apresentadas de forma comparativa, por períodos e em percentuais, conforme aqui apresentado. Ou seja, mesmo que construído de forma muito agregada, os relatórios, com essa pequena melhoria, já teriam um ganho de qualidade.

4.2 Funcionalidade e Utilidade do Relatório Atual

Os principais órgãos deliberativos da Instituição são o Conselho Diretor e o Conselho Universitário. O Conselho Diretor tem função deliberativa e fiscalizadora do patrimônio da instituição. O relatório elaborado pela Controladoria, denominado Resultado Institucional, é apresentado a esse conselho trimestralmente para conhecimento e análise, sendo que a análise dos diretores foca-se apenas no resultado

pelo resultado líquido, ou seja, reduzindo-se do resultado da unidade o percentual para cobertura dos custos corporativos. Isso demonstra a centralização das principais decisões da IES nos conselhos descritos. Também fica evidenciada a importância que os atuais relatórios, com todas as suas deficiências, têm para a tomada de decisão, com todos os riscos daí advindos.

Uma questão também a considerar é que o rateio dos custos corporativos proporcionalmente à receita não reflete necessariamente seu consumo. Para Hansen e Mowen (2001), a alocação dos custos indiretos deve ser cuidadosa, visando a representar seus fatores causais. Além disso, transferir uma parcela maior para aquelas unidades com maior receita pode fazer com que os respectivos gestores sintam-se penalizados e adotem uma postura defensiva, comprometendo o resultado global.

Outra crítica que se faz refere-se ao excessivo agrupamento dos números, provocando informações extremamente resumidas e agregadas. Conforme se observa, o diretor somente tem acesso ao total das receitas, das despesas totais e ao resultado de sua unidade. Isso dificulta, ao mesmo tempo, a questão dos custos corporativos e as ações sobre os gastos, ensejando menor eficiência operacional. Os diretores ressaltam que esses custos e despesas deveriam ser apresentados de forma mais analítica para que eles soubessem, com maior clareza, de que forma os recursos (receitas que suas unidades geram) estão sendo aplicados pela Reitoria e demais dirigentes da instituição.

Quanto aos custos fixos específicos da unidade, eles não são apresentados separadamente. Sendo assim, os diretores desconhecem qual o seu valor (que deveriam estar sob seu controle direto), bem como não sabem qual o critério utilizado para rateá-los entre os cursos.

A atual estrutura de relatórios inviabiliza decisões estratégicas adequadas como redução de mensalidades, redução do quadro funcional existente em unidades deficitárias, fechamento de cursos deficitários e destinação de recursos para investimentos pelas unidades. As decisões a esse respeito devem ser tomadas avaliando-se separadamente os custos diretos e indiretos das unidades, bem como a margem de contribuição direta que elas proporcionam para a cobertura dos custos corporativos. É a partir daí que se torna possível avaliar a real capacidade da instituição em gerar (ou não) resultados positivos. De acordo com Guerreiro (2006), para uma organização obter uma gestão da rentabilidade adequada de um negócio ou atividade, ela deverá manter seu foco sobre a margem de contribuição total dos produtos ou serviços e racionalizar os custos fixos. Agindo assim, segundo o autor, ela obterá o melhor retorno possível sobre os investimentos realizados. Ele também acrescenta que o planejamento de preços e as análises de lucratividade deverão ser baseados no método de custeio direto ou variável e na margem de contribuição dos produtos e serviços da unidade e, por fim, da instituição.

Para tanto, é necessário observar o tratamento que a instituição dá aos custos fixos estruturais, pois eles influenciam nas decisões de preço de venda, ponto de equilíbrio

e avaliação dos resultados e desempenhos. Segundo Guerreiro (2006, p. 70), “[...] os custos fixos equivalem a um problema de pressão, portanto, devem ser utilizados instrumentos adequados para mensurá-los e geri-los”.

Pela análise do relatório atualmente disponibilizado aos gestores da IES, e tomando como base as necessidades da instituição e o conteúdo da literatura pesquisada, as principais deficiências encontradas são resumidas no Quadro 2.

Quadro 2: Deficiências do relatório atualmente utilizado pela IES

DEFICIÊNCIAS	CONSEQUÊNCIAS
Informações agregadas	O relatório apresenta somente as contas de receitas e despesas agrupadas, não permitindo a análise especialmente quanto à aplicação dos recursos (custos e despesas).
Dados não apresentados de forma comparativa por período e sem análises de variação em percentual	Essas informações proporcionariam a análise do que vem ocorrendo nas unidades ao longo do tempo e, assim, problemas poderiam ser detectados, como por exemplo, aumento das despesas em determinado curso ou setor ou ainda redução da receita.
Inclusão do custo corporativo da unidade e da instituição para avaliação dos resultados das atividades (cursos)	Os resultados apresentados, dessa forma, não permitem uma avaliação correta das atividades (cursos), e nem mesmo da unidade como um todo. Isso porque toda a forma de rateio acaba sendo questionada pelos gestores e, em muitos casos, é arbitrária e não permite a tomada de decisão justa e eficaz.
Falta de informações adicionais	Número de alunos, número de turmas, custo médio, ponto de equilíbrio, entre outras.

Fonte: Adaptado do relatório emitido pela seção de Controladoria da IES.

Os quatro pontos sintetizados no Quadro 2 representam as principais críticas às informações atualmente utilizadas e vão ao encontro das reivindicações apresentadas pelos gestores. A Contabilidade é vista, cada vez mais, como um sistema de informações cujo principal objetivo é fornecer aos tomadores de decisões informações úteis, relevantes e tempestivas, algo que a situação atual não está providenciando.

Portanto, acredita-se que a proposição de relatórios que corrijam essas distorções poderá superar as dificuldades da falta de qualidade informacional atualmente existente na instituição.

A partir de tais constatações, são apresentados, no tópico 4.3, os modelos de relatórios gerenciais que buscam evidenciar o resultado da unidade, bem como de cada curso por ela desenvolvido e a margem de contribuição direta que traz para a instituição.

4.2 Relatórios Propostos

A Tabela 3 apresenta o modelo de relatório resumido por unidade em que constam dados como margem de contribuição direta em valores e percentuais, ponto de equilíbrio em valores e número de alunos, e o retorno sobre os investimentos realizados na unidade. Esse relatório deverá ser comparado com o da Tabela 1, que corresponde ao relatório-resumo atualmente em uso. O relatório proposto apresenta várias informações adicionais, extraídas da Tabela 6, que representa o relatório com as informações abertas da unidade para o ano de 2003.

Com relação ao modelo proposto na Tabela 3, salienta-se que a receita bruta de produtos e serviços corresponde ao somatório das receitas recebidas de todos os cursos e de todas as atividades da unidade. No item “deduções das receitas” são considerados os valores correspondentes a devoluções e a cancelamentos, a bolsas, a gratuidades, a descontos e à inadimplência. Os custos diretos correspondem aos custos diretamente relacionados às atividades (cursos), apresentados separadamente dos custos corporativos da unidade.

Em relação ao cálculo do ponto de equilíbrio, cabe esclarecer que foi utilizado, ao invés da margem de contribuição por aluno, o valor da receita média gerada, em razão da variação das mensalidades pelo número de créditos matriculados. Na IES, a grande maioria dos alunos não se matricula em todas as disciplinas e, por isso, optou-se pela receita média gerada, pois ela representa o melhor indicador. O cálculo realizado, então, corresponde ao somatório dos custos variáveis e fixos no ano, dividido pela receita média/aluno anual.

O valor dos investimentos na unidade representa o valor do imobilizado (prédios, equipamentos de informática, móveis e utensílios, entre outros), sem o desconto da depreciação acumulada. Os valores relativos aos investimentos foram obtidos junto à Contabilidade por meio da relação de bens por centro de custos.

Tabela 3: Modelo de Relatório proposto para apuração dos Resultados - Unidade B, Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	2004	2005	TOTAL
Receita Bruta de produtos e serviços	4.465.671	4.254.386	4.699.023	13.419.080
(-) Deduções das receitas	926.344	859.330	1.061.135	2.846.809
Total Receitas	3.539.327	3.395.056	3.637.888	10.572.271
(-) Custos diretos da atividade	2.529.581	3.018.357	3.019.868	8.567.806
Margem de Contribuição Operacional	1.009.746	376.699	618.019	2.004.465
(-) Custos fixos da unidade	1.772.655	1.711.406	1.838.037	5.322.098
Margem de Contribuição Direta Operacional	-762.909	-1.334.707	-1.220.017	-3.317.633

% Margem Contribuição Direta Operacional RL	-21,6%	-39,3%	-33,5%	-31,3%
% Margem Contribuição Direta Operacional RB	-17,1%	-31,4%	-26,0%	-24,7%
Ponto de Equilíbrio Receita	4.302.236	4.729.763	4.857.905	13.889.904
Ponto de Equilíbrio Alunos	1.271	1.007	964	1.050
Investimentos	1.672.936	2.622.869	2.818.985	7.114.790
Taxa de Retorno do Investimento	-45,60%	-50,90%	-43,28%	-46,6%

Fonte: Adaptado do relatório emitido pela seção de Controladoria da IES.

Na análise comparativa do relatório proposto do resultado da unidade, Tabela 3, no período de 2003 a 2005, com o relatório utilizado pela IES, Tabela 1, observa-se:

- a) a inclusão do item ‘redução das receitas’, em que constam devolução, cancelamentos e bolsas, considerados despesas nos relatórios da IES. Observa-se também a inclusão da inadimplência do período, que não é considerada nos resultados apresentados pelos relatórios da Controladoria;
- b) que nos anos 2004 e 2005 a instituição passou a diminuir, diretamente das receitas, os valores relativos às devoluções e cancelamentos;
- c) que a diferença entre o resultado apresentado nas Tabelas 1 e 2 e o apresentado na Tabela 3 é referente à inadimplência (incluída no item ‘redução das receitas’) do período de 2003, 2004 e 2005, que importou, respectivamente, em R\$67.276, R\$106.081 e R\$88.871.
- d) que enquanto no relatório atual a IES apura a margem de contribuição sobre a receita bruta, no relatório proposto faz-se o cálculo pela receita líquida (RL) e pela receita bruta (RB).

Verifica-se que o ponto de equilíbrio da unidade em 2003, em número de alunos, era de 1.271. Em 2004, este número baixou para 1.007 e, em 2005, para 964, em razão do aumento do valor da receita líquida média anual por aluno. Esse aumento da receita média líquida deve-se ao encerramento das turmas de regime especial, cujas mensalidades correspondiam a 50% do valor cobrado regularmente, portanto, com menor margem de contribuição.

É importante salientar que a Unidade B possuía, em 2003, 1.046 alunos matriculados; em 2004, 723 alunos e, em 2005, 818 alunos, o que demonstra que a unidade realiza negativos e expressivos em função dos déficits operacionais apresentados.

Pela análise da Tabela 3 verifica-se que o resultado das atividades (receita bruta – deduções – custos variáveis das atividades) é positivo, e que o resultado negativo

da unidade dá-se em função dos seus próprios custos fixos e correspondem aos gastos de direção, secretaria, extensão, pesquisa e capacitação de professores. Aqui cabe uma análise comparativa da representatividade dos custos fixos em relação à receita bruta gerada pela unidade (Tabela 4).

Tabela 4: Comparativo Custo Fixo versus Receita Bruta Unidade

ANO	RECEITA BRUTA R\$	CUSTOS FIXOS R\$	% DA RECEITA BRUTA
2003	4.455.600	1.709.410	39
2004	4.254.386	1.599.172	37
2005	4.699.023	1.684.561	36
Total	13.409.009	4.993.143	37

Pela Tabela 4, verifica-se que o custo fixo da unidade representa, em média, 37% da receita bruta gerada; se a comparação for com a receita líquida, a representatividade aumenta para aproximadamente 47%. Dessa forma, a redução dos custos fixos (administrativos) da unidade deverá constituir-se em um item a ser estudado estrategicamente pelos seus gestores e pela própria instituição, de modo que os cursos que estão sofrendo prejuízo possam ter continuidade, a exemplo da própria unidade.

Em 2007, objetivando incrementar o número de alunos no curso Ômega, a instituição proporcionou desconto de 50% nas mensalidades por meio de concessão de bolsas, fato que ocasionou boa repercussão na procura por parte dos alunos; porém o resultado dessa decisão deverá ser muito bem avaliado nos relatórios futuros devido ao alto custo fixo da unidade. Pelo observado nas Tabelas 3, 4 e 5, entende-se que somente a redução das mensalidades, sem a redução dos custos fixos e aumento expressivo na quantidade de alunos, poderá aumentar ainda mais o déficit hoje existente.

Tabela 5: Ponto de Equilíbrio Curso Ômega – 2003 a 2005

ANO	PONTO DE EQUILÍBRIO COM OS CUSTOS DO CURSO	PONTO DE EQUILÍBRIO TOTAL DA UNIDADE EM MÉDIA, POR TURMA
2003	12 alunos	34 alunos
2004	14 alunos	39 alunos
2005	16 alunos	40 alunos
Média do Período	14 alunos	38 alunos

Como influência do custo fixo, ressalta-se que o ponto de equilíbrio para as turmas do curso Ômega, conforme se verifica na Tabela 5 - elaborada de acordo com

os dados da Tabela 6 -, para 2003, quando utilizados os custos do curso, é de 14 alunos, em média. Entretanto, quando se acrescentam os custos da unidade, esse número aumenta para 38 alunos, em média, no período. Esse significativo aumento do ponto de equilíbrio em alunos foi provocado pela elevação do custo de manutenção da estrutura da unidade.

Tabela 6: Modelo de Relatório- Resultados Abertos por Unidade - Período 2003

DESCRIÇÃO	REF.	OMEGA	SIGMA	MESTRADO	ESPECIALIZ.	SUBTOTAL	UNIDADE	TOTAL
Receita Bruta		2.591.824	688.147	696.150	427.130	4.403.251	62.420	4.465.671
(-) Deduções		537.131	130.215	196.808	62.190	926.344	0	926.344
Receita Líquida (1)		2.054.693	557.932	499.342	364.940	3.476.907	62.420	3.539.327
Despesas de Pessoal		890.599	411.437	338.449	211.247	1.851.732	1.061.442	2.913.174
Despesas de Pesquisa		0	15.360	541.892	0	557.252	72543	629.795
Des. Transf. Serviços / Produtos		13.278	8.260	5.542	4.220	31.300	39.029	70.329
Demais Despesas		10.890	38.318	23.398	16.691	89.297	599.641	688.938
Total de Custos e Despesas (2)		914.767	473.375	909.281	232.158	2.529.581	1.772.655	4.302.236
Margem Contribuição Direta		1.139.926	84.557	-409.939	132.782	947.326	1.710.235	-762.909
% Margem Contribuição Direta		55,5	15,2	-82,1	36,4	27,2		-21,6
Número Total de Turmas (3)		26	4	2	5	37		37
Número Total de Alunos (4)		688	95	69	194	1046		1046
Média de Alunos por Turma (5)	4:3	38	24	35	39	37		28
Receita Média por Aluno Anual (6)	1:4	2.986	5.873	7.237	1.881	3.324		3.384
Receita Média por Aluno Semestral (7)	1:4/2	1.493	2.936	3.618	941	1.662		1.692
Receita Média por Turma Anual (8)	1:3	79.027	139.483	249.671	72.988	93.970		95.657
Custo Médio por Aluno Anual (9)	2:4	1330	4983	13178	1197	2418		4113
Custo Médio por Aluno Semestral (10)	2:4/2	665	2491	6589	598	1209		2057
Custo por Turma	2:3	35.183	118.344	454.641	46.432	68.367		116.277

Verifica-se que, de 2004 para 2005, aumenta a diferença entre o ponto de equilíbrio do curso, bem como o ponto de equilíbrio total. Em 2003, a diferença era de 22 alunos, em 2004, 25 alunos, e em 2005, 24 alunos. Portanto, são necessários acréscimos em torno de 170% em média na quantidade de alunos matriculados por turma quando se acrescentam os custos fixos da unidade. Esses números influenciam na decisão da quantidade mínima de alunos para abertura de novas turmas, o que, com a concorrência e a diminuição da procura, muitas vezes ficam inviáveis.

Esse expressivo aumento no ponto de equilíbrio em quantidade de alunos, que, em 2003, por exemplo, é mais do que o dobro quando levada em consideração toda a unidade, é provocado pelo custo próprio de manutenção da estrutura da unidade.

Isso implica a decisão de uma quantidade mínima de alunos para abertura de novas turmas, em muitas situações inviabilizando-as. Por outro lado, deve-se considerar que há uma estrutura que continuará existindo com ou sem as turmas novas. Isso provoca impactos econômicos que devem ser analisados pelos gestores.

A Tabela 6 permite a visualização da receita líquida de cada atividade, as principais despesas e o resultado por curso, com sua respectiva margem de contribuição direta operacional. Apresenta-se o custo da unidade, que somente é subtraído após a verificação do resultado direto dos cursos. Foi acrescentado, no relatório, o número de turmas e de alunos matriculados para que se pudesse realizar o cálculo do ponto de equilíbrio por turma e por curso, dado importante para a verificação da viabilidade para a abertura e manutenção de turmas. Também são apresentados dados, como custo e receita média por aluno (semestral e anual), e também o custo de uma turma anual e semestral, que se apresentam como dados variáveis.

Pelos dados da Tabela 6, é possível verificar que os cursos de graduação e as especializações da unidade estudada são rentáveis, com margens de contribuições positivas, com exceção do mestrado devido ao alto custo da pesquisa. O resultado operacional negativo dá-se em razão do alto custo fixo da unidade e das horas de pesquisa. Essa última informação tornou-se possível porque, no relatório proposto (Tabela 6), a pós-graduação foi desmembrada em cursos de especialização e mestrado, o que não existia no relatório oficial da instituição (Tabela 2).

5 Conclusões

As IES, para dar continuidade às suas operações e cumprir com sua missão, têm de se adequar às novas tendências e exigências do mercado. A realização deste estudo evidencia que a instituição pode ser beneficiada com a adoção de um modelo de gestão descentralizado, desde que, para isso, os gestores das áreas tenham maior autonomia concedida e responsabilidade atribuída, e também tenham à disposição informações sobre os recursos que são consumidos e gerados em suas unidades.

Os gestores devem buscar atingir os objetivos da sua unidade e da instituição,

os quais devem estar embasados e estabelecidos em um planejamento sólido, na eficiente e eficaz execução das atividades e mediante a adoção de um efetivo controle dos recursos disponíveis. E isso estará refletido no resultado econômico obtido pelos cursos, pelas unidades e, conseqüentemente, pela IES como um todo.

O estudo também evidencia a importância da Contabilidade e da Controladoria como órgãos fornecedores de dados e informações úteis aos gestores, para auxiliar no processo decisório. Na IES em estudo, observa-se uma distorção das informações sobre os resultados em decorrência da adoção de um critério de rateio dos custos institucionais (pela proporcionalidade das receitas geradas pelas unidades). Cabe salientar que, apesar de esses custos não estarem sob o controle dos gestores locais (unidades), é sobre eles que recai a responsabilidade pela sua ocorrência na discussão do resultado líquido obtido.

A questão central do estudo teve como foco o desenvolvimento de novos relatórios gerenciais, com uma metodologia mais apropriada de mensurar e evidenciar o resultado econômico gerado pelas diversas áreas da instituição, o que foi evidenciado pelos diversos relatórios apresentados e análises realizadas.

Com relação ao objetivo geral da pesquisa, observou-se que, por meio da utilização da Contabilidade Divisional e do método do custeio direto, foi possível apurar o resultado dos cursos, das unidades e da instituição como um todo. O método de custeio direto permitiu que fosse apurada a margem de contribuição direta de cada entidade (cursos e unidades), identificando a colaboração de cada curso para cobertura dos custos corporativos da unidade e dos custos corporativos da instituição, bem como na formação de seu resultado global.

Por meio da utilização da margem de contribuição direta para a tomada de decisão e controle gerencial, os gestores da IES poderão (1) avaliar quais as unidades e cursos que merecem maior ou menor atenção; (2) identificar alternativas de redução dos preços das mensalidades dos cursos em que a concorrência é acirrada; (3) identificar quais as atividades ou unidades são mais lucrativas na instituição e para quais delas os recursos devem ser canalizados.

Verificou-se que o custo fixo da unidade estudada está muito elevado para o montante das receitas geradas por ela, o que indica que, se não houver uma redução, poderá ocorrer falta de condições econômicas para a manutenção dos cursos, principalmente os de maior concorrência. Prova disso é o forte impacto desses custos no cálculo do ponto de equilíbrio. O custo corporativo da instituição, que, em média, representa 23% da receita bruta total, também inviabiliza a continuidade sustentada das atividades de algumas unidades que não conseguem gerar uma margem direta superior a esse percentual.

O estudo também tornou possível que se evidenciasse que é baixa a qualidade das informações prestadas aos diretores de unidade. Além de excessivamente agregadas, sequer são apresentadas de forma comparativa com outros períodos ou contêm as

variações percentuais pertinentes aos custos e receitas. Isso fica nítido na própria avaliação dos diretores das unidades que recebem os relatórios gerenciais emitidos pela Controladoria.

A forma de rateio dos custos corporativos adotada pela instituição, utilizando o critério de proporcionalidade da receita, também é questionada pelos gestores. Há o consenso de uma ação contábil punitiva, pois quem gera mais receitas recebe maior proporção dos custos. Isso é uma decorrência natural da aplicação dos critérios de rateio destacados pela tradicional Contabilidade de Custos.

Espera-se que os relatórios propostos neste estudo contribuam para a eficácia da gestão econômica das IES e, ao mesmo tempo, motivem o desenvolvimento de novos estudos nessa área ainda carente de qualidade informacional.

Referências

BATISTA, Murilo; RIVAS, Sérgio; FREITAS, Paulo. Desafios do crescimento. **Revista Ensino Superior**, São Paulo, n. 51, dez. 2002.

BENEDICTO, Gideon C. **Contribuição ao estudo de um sistema de contabilidade gerencial para uma gestão eficaz das instituições de ensino**. 1997. 220 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) — Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1997.

BRAGA, Ryon; MONTEIRO, Carlos. **Planejamento estratégico sistêmico para instituições de ensino**. São Paulo: Hoper, 2005. 243p.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. Mensuração de atividades: Comparando “ABC” X “GECON”. **Caderno de Estudos**, São Paulo: FIPECAFI, n. 8, 1993.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos A.; ALMEIDA, Lauro B. Sistema de gestão econômica — GECON. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria** — Uma abordagem da gestão econômica GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 282-307.

GARCIA, Mauricio. **Estruturas organizacionais em instituições privadas de ensino superior**. ago. 2005a. Disponível em: <<http://www.mgar.vet.br>>. Acesso em: 2 fev. 2006.

_____. Três grandes tendências para o ensino superior privado no Brasil. **Revista Ensino Superior**, São Paulo, n. 77, p. 41-43, fev. 2005.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GOMES, Josir S.; SALAS, Joan M. A. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HANSEN, D.R.; MOWEN, M.M. **Gestão de Custos**: contabilidade e controle. 3. ed., São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. 783p.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Banco de dados**. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/superior/censosuperior/sinopse>>. Acesso em: 17 abr. 2007.

MELO, Dionara; JARDIM, Lucia. Mudança de rumo na universidade privada. **Zero Hora**, Porto Alegre, 23 abr. 2006. Geral, p. 40-41.

PADOVEZE, Clóvis L. Contabilidade divisional: centros de lucros e unidades de negócios. **RA Unimep — Revista Eletrônica do Mestrado em Administração da UNIMEP**. Piracicaba, v. 1, n. 1, dez. 2003.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade gerencial**: Um enfoque em sistema de informação contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEREIRA, Carlos A. Avaliação dos resultados e desempenhos. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria** — Uma abordagem da gestão econômica GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 166-267.

SILVA, Estela. O mais flexível vencerá. **Revista Ensino Superior**. São Paulo, v. 8, n. 86, p. 12-14, nov. 2005.

SOLOMONS, David. Divisional performance. Homewood: Irwin, 1965.

SOUZA, Marcos A. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. 2001. Tese (Doutorado em Contabilidade) — Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

SOUZA, Marcos A.; OTT, Ernani. Controle gerencial em organizações particulares de ensino superior: Reflexões sobre o enfoque da gestão descentralizada e da controladoria. In: VIII CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS — Instituto

Internacional de Costos. **Anais...** Punta Del Este, nov. 2003.

TACHIZAWA, Takeshy; ANDRADE, Rui O. B. **Gestão de instituições de ensino.** 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2002.

WARREN, Carl. S.; REEVE, James M.; FEES, Philip E. **Contabilidade gerencial.** São Paulo, Pioneira Thomson Learning, 2001.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

Artigo recebido em: Novembro de 2007 e

Artigo aprovado para publicação em: Fevereiro de 2008.

Endereço dos autores:

Mirna Muraro

mirna@upg.br

Universidade de Passo Fundo (UPF) Curso de Ciências Contábeis

BR 285, Km. 171 – Campus I – São José – Passo Fundo-RS – CEP 99001-970

Marcos Antonio de Souza

marcosas@unisinis.br

Unisinis – Curso de Mestrado em Ciências Contábeis

Rua Independência, 1093, ap. 1201, Centro. São Leopoldo-RS. CEP 93010-004

Carlos Alberto Diehl

cd@unisinis.br

Unisinis – Curso de Mestrado em Ciências Contábeis

Av. Unisinis, 950, sala 5A402d, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo-RS – CEP 93022-000