

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

MIRNA MURARO

GESTÃO ECONÔMICA EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO
SUPERIOR: MENSURAÇÃO DOS RESULTADOS POR
UNIDADE DE NEGÓCIOS

São Leopoldo

2007

MIRNA MURARO

GESTÃO ECONÔMICA EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO
SUPERIOR: MENSURAÇÃO DOS RESULTADOS POR
UNIDADE DE NEGÓCIOS

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos — UNISINOS, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza

São Leopoldo, RS

2007

MIRNA MURARO

GESTÃO ECONÔMICA EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR:
MENSURAÇÃO DOS RESULTADOS POR UNIDADE DE NEGÓCIOS

Dissertação apresentada à Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovado em 24 de agosto de 2007.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Gideon Carvalho de Benedicto — Pontifícia Universidade Católica de Campinas

Prof. Dr. Ernani Ott — Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl — Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza (Orientador)

Visto e permitida a impressão
São Leopoldo, 2007.

Prof. Dr. Ernani Ott
Coordenador Executivo PPG em Ciências Contábeis

Dedico este estudo

aos meus pais, Lirio e Carolina;

às minhas irmãs, Elizabeth e Caroline;

ao meu namorado, Diogo;

e à Fundação Universidade de Passo Fundo.

AGRADECIMENTOS

Parece simples a tarefa de realizar agradecimentos, mas não o é, pois, como são inúmeras as pessoas que contribuem diariamente, somos passíveis de cometer esquecimentos.

— Primeiramente, como católica, agradeço a Deus, pois, sem Ele, não estaríamos aqui, e, particularmente, não há nada que a Ele se peça com fé e esperança que não se consiga. Evidentemente, o esforço sempre foi, sempre é e sempre será necessário, mas até nele temos a presença de Deus;

— Agradeço à minha mãe, que sempre me incentivou a estudar, relatando seu próprio exemplo de dificuldades por não ter tido tal oportunidade, o que implicou poucas ofertas de trabalho, tendo, com isso, de resignar-se, mas não sem demonstrar seu valor imenso aos serviços do lar e a educação das filhas. Aliás, essa tarefa ela a cumpriu com mérito. Obrigada, mãe! Esta conquista é nossa;

— Ao meu pai e às minhas irmãs Elizabeth e Caroline, pelo apoio e, principalmente, pela compreensão nas ausências e na falta de colaboração em nossa relação familiar;

— Ao meu orientador, Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza, pelas diretrizes seguras, apoio e orientação na realização desta Dissertação, sem os quais não teria sido possível a realização do trabalho;

— À Fundação Universidade de Passo Fundo, que me apoiou financeiramente e, muito mais ainda, intelectualmente, agradeço diariamente a oportunidade de trabalhar nesta organização e o crescimento profissional que nela obtive. Espero, como docente, poder contribuir e retribuir o que recebi desta Instituição;

— Ao meu colega de trabalho Diogo, que, além de me auxiliar nos trabalhos na Fundação com dedicação e muitas vezes, sem o amparo necessário, manteve-se amável mesmo quando dos meus lapsos de humor e de paciência. Da parte dele também não faltou incentivo e apoio nos momentos difíceis na realização desta Dissertação. Não tenho palavras para lhe agradecer. Como já afirmei, parte deste título e do meu coração é seu;

— Também à colega Marília, pela paciência e compreensão na realização das inúmeras correções de português realizadas, muitas vezes, às pressas;

— *Aos meus muitos amigos que souberam suportar minha ausência e, mesmo assim, continuaram torcendo pelo meu sucesso, especialmente ao Leandro, à Ana Paula, a Neusa e ao Pedro, meu afilhado, que se fizeram presentes por meio de suas visitas e telefonemas constantes;*

— *À colega de mestrado e de trabalho, Sandra, companheira fiel de trabalhos, viagens, desabafos, obrigada pela sua atenção, seu incentivo, sua compreensão e, acima de tudo, pelo coleguismo demonstrado neste período;*

— *Aos colegas de mestrado, pela amizade e coleguismo. Não posso esquecer-me de fazer agradecimento especial aos colegas Claudécir, Leandro e Ricardo, que, durante as viagens e hospedagens, cumpriram a nada fácil tarefa de me aturar, devido ao meu gênio forte. Também às colegas Ângela, Daiane, Genossi, Laurise e Letícia, companheiras leais, que me deram hospedagem e ainda foram grandes parceiras de desabafos, estudos e troca de materiais;*

— *Ao Prof. Dr. Ernani Ott, Coordenador do Mestrado, pelos conhecimentos transmitidos, pela paciência, pela ética e pela postura com que conduz o curso;*

— *À Secretaria do PPG Econômicas, pela atenção e carinho com que nos trataram durante esses dois anos, em especial, à Ana Zilles;*

— *Enfim, a todos que, de alguma forma, colaboraram com a realização deste estudo.*

RESUMO

As instituições de ensino superior, principalmente as privadas, estão expostas ao reflexo de questões ambientais externas, ou seja, mercado competitivo e dinâmico, instabilidade econômica e social, política educacional governamental, entre outras, que podem causar impacto no desempenho econômico, ameaçando a sua continuidade. Nesse contexto o requisito informacional ganha maior relevância ainda. Diante de tal realidade, o presente trabalho tem como objetivo o desenvolvimento e a apresentação de um conjunto de relatórios gerenciais que auxiliem o controle dos resultados, por meio da adoção da contabilidade divisional, apoiando uma gestão econômica descentralizada, por unidades de negócios, no âmbito das IES. A pesquisa realizada caracterizou-se como exploratória, com um estudo de caso de uma universidade do estado do Rio Grande do Sul, da qual foram selecionadas duas unidades, para a elaboração dos relatórios propostos. Os dados foram coletados em documentos disponibilizados pela instituição, entrevistas com os gestores acadêmicos, o *controller* e o contador da IES. Os relatórios gerenciais desenvolvidos foram comparados com as informações gerenciais disponíveis e utilizadas atualmente pelos gestores. Conclui-se que uma das alternativas, para um melhor processo gerencial, se dá por meio de informações que proporcionem análises da margem de contribuição dos cursos e das unidades, do ponto de equilíbrio, do custo estrutural da instituição, do retorno dos investimentos realizados e, por fim, do resultado das atividades desenvolvidas pela IES. O método do custeio direto, adotado na elaboração dos relatórios propostos, proporciona estas informações e permite uma avaliação mais adequada das atividades. Dessa forma, as informações geradas pelo sistema poderão servir de base para projeções de cenários e para o planejamento estratégico da instituição e proporcionarão um processo decisório eficaz.

Palavras-chave: Instituição de Ensino. Gestão Econômica. Controles. Descentralização. Unidade de Negócio. Custeio Direto.

ABSTRACT

The higher education institutions (HEI), especially the private ones, are exposed to the reflection of external environmental matters, that is, competitive and dynamic market, economic and social instability, government educational politics, among others, that can cause impact on their economic performance, jeopardizing their continuity. In this context the informational requirement gets even more relevance. In light of such reality, the current paper aims the development and presentation of a set of managerial reports that aid the results control, by adopting a divisional accountancy, supporting a decentralized economic management, by business units, in the higher education institutions scope. The research carried out was exploratory, through case study in a university in Rio Grande do Sul, from which two units were selected, base for the development of the proposed reports. The data were gathered from documents provided by the institution, interviews with the academic managers, the controller and the high education institution accountant. The managerial reports developed were compared to the managerial information available and currently used by the managers. It was concluded that, one of the alternatives, for a better managerial process, is enabled through information, which provides the analyses of the courses and units contribution margin, of the balance point, the institution structural cost, the return of the investments performed, and finally, the outcomes of the activities undertaken by the HEI. The method of direct cost, adopted in the development of the proposed reports, supplies this information and allows a more appropriate assessment of the activities. Thus, the information generated by the system will be the base for the scenarios projections and for the institution strategic planning and will enable a decisive efficient process.

Key words: Educational Institution, Economic Management, Control, Decentralization, Business Unit, Direct Cost.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Visão Geral do Modelo Operacional de Gestão de uma IES.....	37
Figura 2 - Modelo de Gestão	39
Figura 3 - A Instituição e o Processo de Gestão	43
Figura 4 - Visão Geral do Processo de Gestão	48
Figura 5 - Sistema de Informações para Controladoria	67
Figura 6 - Estrutura Básica do Modelo de Decisão para Gestão Econômica	70
Figura 7 - Processo de Avaliação dos resultados e Desempenhos	88
Figura 8 - Organograma Pró-Reitoria Administrativa	104
Figura 9 - Organograma Direção Unidade A	124
Figura 10 - Organograma Direção Unidade B.....	147

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação das IES.	25
Quadro 2 - Caracterização das organizações acadêmicas.....	26
Quadro 3 - Variáveis e influências nas IES	30
Quadro 4 - Componentes do Processo de Gestão	36
Quadro 5 - Alguns pontos importantes do planejamento estratégico da IES	46
Quadro 6 - Vantagens do processo de descentralização	58
Quadro 7 - Resumo dos sistemas relativos a controle de gestão	60
Quadro 8 - Sistemas de controle em função do grau de descentralização	62
Quadro 9 - Tipos de Centros de Responsabilidade.....	65
Quadro 10 - Elementos de custo de uma instituição de ensino	91
Quadro 11 - Etapas do estudo de caso	100
Quadro 12 - Atribuições dos Conselhos da IES	106
Quadro 13 - Deficiências do relatório atualmente utilizado pela IES.	122

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Instituições de Ensino Superior por organização acadêmica no Brasil - 1995–2005	28
Tabela 2 - Instituições de Ensino Superior por organização acadêmica no Rio Grande do Sul – 1995– 2005	28
Tabela 3 - Dados Institucionais	103
Tabela 4 - Resultado da Unidade e Resultado Líquido – Período 2003-2005 Unidade A.....	107
Tabela 5 - Resultado aberto da Unidade A - Período 2003 a 2005	109
Tabela 6 - Resultado e Resultado Líquido - Período 2003- 2005 Unidade B	110
Tabela 7 - Relatório IES Resultado Aberto da Unidade B – Período 2003 a 2005.....	111
Tabela 8 - Custos Corporativos da Unidade A - Período 2003 a 2005.....	127
Tabela 9 - Comparativo Custo Corporativo <i>versus</i> Receita Bruta Unidade A	128
Tabela 10 - Percentuais de aumento das mensalidades e do aumento dos salários	128
Tabela 11 - Demonstração do resultado do Curso Alfa Noturno - Período 2003 a 2005	130
Tabela 12 - Demonstração do resultado Curso Alfa Diurno – Período 2003 a 2005	132
Tabela 13 - Ponto Equilíbrio Curso Alfa – 2003 a 2005.	133
Tabela 14 - Demonstração do resultado do Curso Beta Noturno - Período 2003 a 2005.....	134
Tabela 15 - Demonstração do resultado Curso Beta Diurno - Período 2003 a 2005.....	136
Tabela 16 - Ponto Equilíbrio Curso Beta – 2003 a 2005	137
Tabela 17 - Demonstração do resultado Curso Gama Noturno - Período 2003 a 2005	138
Tabela 18 - Ponto Equilíbrio Curso Gama – 2003 a 2005.....	139
Tabela 19 - Comparativo da Contribuição dos Cursos nos Custos Corporativos da Unidade	140
Tabela 20 - Demonstração do resultado dos Cursos de Especialização da Unidade A - Período 2003 a 2005.....	141
Tabela 21 - Modelo de Relatório proposto para apuração dos Resultados - Unidade A, Período 2003 a 2005.....	144

Tabela 22 - Custos Corporativos da Unidade B - Período 2003 a 2005	150
Tabela 23 - Comparativo Custo Corporativo versus Receita Bruta Unidade B.....	151
Tabela 24 - Demonstração do resultado Curso Ômega - Período 2003 a 2005.....	153
Tabela 25 - Demonstração dos resultados Curso Ômega, Regime Especial - Período 2003 a 2005	154
Tabela 26 - Ponto Equilíbrio Curso Ômega – 2003 a 2005.....	155
Tabela 27 - Demonstração dos resultados Curso Sigma - Período 2003 a 2005	156
Tabela 28 - Ponto Equilíbrio Curso Sigma – 2003 a 2005	157
Tabela 29 - Demonstração do resultado Curso Delta, Período – 2004 a 2005	158
Tabela 30 - Ponto Equilíbrio Curso Delta – 2004 a 2005.....	159
Tabela 31 - Comparativo da Contribuição dos cursos nos Custos Corporativos da Unidade B	159
Tabela 32 - Demonstração dos Resultados dos Cursos de Especializações Unidade B em 2003-2005.....	160
Tabela 33 - Demonstração do resultado Curso de Mestrado Unidade B - Período 2003 a 2005	161
Tabela 34 - Modelo de Relatório proposto para apuração dos Resultados - Unidade B, Período 2003 a 2005.....	164
Tabela 35 - Comparação Percentual de Custo Fixo da IES x Unidades Deficitárias	166

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	16
1.2	OBJETIVOS	19
1.2.1	<i>Objetivo geral</i>	19
1.2.2	<i>Objetivos específicos</i>	20
1.3	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	20
1.4	RELEVÂNCIA DO ESTUDO	21
1.5	ORGANIZAÇÃO DA DISSERTAÇÃO	22
2	REFERENCIAL TEÓRICO	24
2.1	CARACTERIZAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR	24
2.1.1	<i>Ambiente operacional das IES</i>	27
2.1.2	<i>Macroambiente de atuação das IES</i>	29
2.2	MODELO DE GESTÃO	33
2.3	PROCESSO DE GESTÃO	41
2.3.1	<i>Planejamento Estratégico</i>	44
2.3.2	<i>Planejamento operacional</i>	48
2.3.3	<i>Execução</i>	50
2.3.4	<i>Controle</i>	51
2.4	DESCENTRALIZAÇÃO	52
2.4.1	<i>Razões para a descentralização</i>	53
2.4.2	<i>Vantagens e desvantagens da descentralização</i>	57
2.4.3	<i>Processo de controle e o grau de descentralização</i>	59
2.4.4	<i>Centros de Responsabilidade</i>	63
2.4.5	<i>A atividade da controladoria nas organizações</i>	66
2.5	GESTÃO ECONÔMICA	68
2.6	SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS	74
2.6.1	<i>Contabilidade de custos x contabilidade gerencial</i>	76
2.6.2	<i>Classificação dos elementos de custos</i>	78
2.6.3	<i>Métodos de Custeio</i>	80
2.6.4	<i>Contabilidade divisional e a mensuração e avaliação do resultado divisional</i>	85
2.6.5	<i>Custos nas instituições de ensino</i>	90

3	MÉTODO DE PESQUISA.....	93
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	93
3.1.1	<i>Quanto à natureza</i>	93
3.1.2	<i>Quanto à forma da abordagem do problema</i>	94
3.1.3	<i>Quanto aos objetivos</i>	94
3.1.4	<i>Quanto aos procedimentos técnicos</i>	95
3.1.5	<i>Unidade de Análise</i>	97
3.2	COLETA DE DADOS	97
3.3	TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	99
3.4	PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO.....	100
3.5	LIMITAÇÕES DO MÉTODO	101
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	102
4.1	A INSTITUIÇÃO PESQUISADA.....	102
4.1.1	<i>Estrutura Organizacional</i>	103
4.2	ESTRUTURA ATUAL DE APURAÇÃO DOS RESULTADOS DA IES.....	106
4.2.1	<i>Estrutura do Relatório</i>	107
4.2.2	<i>Funcionalidade e Utilidade do Relatório Atual</i>	112
4.2.2.1	Questionário respondido pelo Controller e pelo Contador	112
4.2.2.2	Questionário respondido pelos Diretores das Unidades analisadas.....	117
4.2.2.3	Principais deficiências dos relatórios atuais	121
4.3	RELATÓRIOS PROPOSTOS E RESPECTIVAS ANÁLISES	123
4.3.1	<i>Unidade A</i>	123
4.3.1.1	Cursos de Graduação Unidade A.....	128
4.3.1.2	Cursos de Especialização da Unidade A – Período 2003 a 2005	141
4.3.1.3	Resultados Totais da Unidade A – Relatório Proposto 2003 a 2005.....	143
4.3.2	<i>Unidade B</i>	147
4.3.2.1	Cursos de Graduação Unidade B 2003 a 2005	152
4.3.2.2	Cursos de Pós-Graduação Unidade B, Período 2003 a 2005.....	159
4.3.2.3	Resultados Totais da Unidade B – Relatórios Propostos 2003 a 2005.....	162
4.3.3	<i>Tratamento dos Custos Corporativos Institucionais</i>	165
4.4	RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES DE MELHORIAS	170
5	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	173
5.1	CONCLUSÃO	173
5.2	RECOMENDAÇÕES	175

REFERÊNCIAS	177
APÊNDICES	184
APÊNDICE B — QUESTIONÁRIO CONTADOR	187
APÊNDICE C — QUESTIONÁRIO DIRETOR UNIDADE A	189
APÊNDICE D — QUESTIONÁRIO DIRETOR UNIDADE B	190
APÊNDICE E — CUSTOS CORPORATIVOS UNIDADE A 2003	191
APÊNDICE F — CUSTOS CORPORATIVOS UNIDADE A 2004	192
APÊNDICE G — CUSTOS CORPORATIVOS UNIDADE A 2005	193
APÊNDICE H — RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DO RESULTADO ABERTO POR CURSO UNIDADE A 2003	194
APÊNDICE I — RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DO RESULTADO ABERTO POR CURSO UNIDADE A 2004	195
APÊNDICE J — RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DO RESULTADO ABERTO POR CURSO UNIDADE A 2005	196
APÊNDICE L — TABELAS CUSTOS CORPORATIVOS UNIDADE B 2003	197
APÊNDICE M — TABELAS CUSTOS CORPORATIVOS UNIDADE B 2004	198
APÊNDICE N — TABELAS CUSTOS CORPORATIVOS UNIDADE B 2005	199
APÊNDICE O — RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DO RESULTADO ABERTO POR CURSO UNIDADE B 2003	200
APÊNDICE P — RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DO RESULTADO ABERTO POR CURSO UNIDADE B 2004	201
APÊNDICE Q — RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DO RESULTADO ABERTO POR CURSO UNIDADE B 2005	202
ANEXOS	203
ANEXO A — ORGANOGRAMA	204
ANEXO B — RELATÓRIO DE DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO	206
ANEXO C — RELATÓRIO DO RESULTADO INSTITUCIONAL 31/12/2005	207

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A competição, a necessidade de busca e retenção de clientes, entre outras questões, são temas comumente abordados e discutidos para os segmentos comerciais, industriais e em alguns setores de serviço. Mais recentemente, tem sido reconhecido que a concorrência também vem aumentando na área da educação, especialmente na de nível superior.

Abordando o sistema norte-americano de ensino superior, Kotler e Fox (1994 *apud* BAHIENSE, 2002, p. 49) assinalam que

virtualmente, todas as instituições educacionais enfrentam concorrência, não obstante, há décadas, poucos administradores falam abertamente sobre isso. Geralmente, os educadores acreditam que a maioria das escolas, faculdades e universidades eram conceituadas e tinham algo a oferecer. Preferiram ficar sobre si próprias e acreditavam que não competiam por alunos, professores e doadores. Concorrência soava como um assunto para negócios, não para educação. Os administradores estão agora conscientes de que mesmo escolas poderosas não podem se dar ao luxo de ignorar a concorrência.

Nessa linha, Bahiense (2002) considera o ensino superior 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. Nogacz (2003) salienta ainda que a gestão das instituições de ensino superior sempre foi caracterizada pela forma lenta de mudança de pensamento o que, no atual cenário de desenvolvimento, necessita ser revisto.

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. Sendo que de fato de acordo com dados do INEP, no Brasil o número de Instituições de Ensino Superior (IES), por organização acadêmica cresceu 142,1% no período de 1995 a 2005. No Rio Grande do Sul, o crescimento no mesmo período foi de 125%. Já na região de abrangência da IES estudada, de 2000 a 2005 estabeleceram-se oito novas instituições, sendo uma universidade e sete outras categorizadas por instituições não-universitárias (institutos, faculdades e centros).

Em relação às universidades, a Constituição Federal, em seu artigo 207, as caracteriza pela indissociabilidade das atividades de ensino, pesquisa e extensão. O artigo 52 da Lei de Diretrizes e Bases - LDB (1996) assim as define:

As universidades são instituições pluridisciplinares de formação dos quadros profissionais de nível superior, de pesquisa, de extensão e de domínio e cultivo do saber humano, que se caracterizam por:

I – produção intelectual institucionalizada mediante o estudo sistemático dos temas e problemas mais relevantes, tanto do ponto de vista científico e cultural, quanto regional e nacional;

II – um terço do corpo docente, pelo menos, com titulação acadêmica de mestrado ou doutorado;

III – um terço do corpo docente em regime de tempo integral.

Em relação às instituições não-universitárias, o Decreto 3.860/01 esclarece que

dos demais estabelecimentos (refere-se às faculdades integradas, e aos outros estabelecimentos isolados de ensino superior) orientados basicamente para o ensino e para a formação profissional para o mercado de trabalho, não exigirão produção científica, existência de cursos de pós-graduação, nem percentuais mínimos de titulação acadêmica do corpo docente. A presença de atividades práticas e estágios, de professores com experiência profissional, entretanto, deverão constar da avaliação, assim como as condições de infra-estrutura e de regime de trabalho do corpo docente.

Com o crescimento acelerado do número de instituições, principalmente das IES não-universitárias que, conforme a legislação exige menores investimentos, 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 com preços menores, 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.

A matéria aborda o crescimento dos estabelecimentos de ensino superior privado e público no Estado do Rio Grande do Sul, que, de 2001 a 2004, foi de 53%, refletindo em

39,6% de aumento no número de vagas oferecidas; por outro lado, entretanto, o crescimento do número de alunos matriculados não correspondeu, chegando a 24,8%. Tem-se, como consequência, um expressivo aumento no número de vagas ociosas.

Porém não é somente a maior concorrência que afeta as IES, mas diversos trabalhos que tratam da gestão das instituições de ensino como, por exemplo, de Braga e Monteiro (2005) e Tachizawa e Andrade (2002), observa-se que as práticas de gestão adotadas por significativa parte das IES não acompanharam a atual conjuntura de mercado, evidenciando deficiências nos níveis estratégicos e operacionais.

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

Benedicto (1997) ressalta que os principais problemas das instituições de ensino são relativos à quantidade de recursos disponíveis, à capacidade de gestão e, principalmente, ao controle dos resultados.

Nogacz (2003) infere que o modelo de gestão aplicado pelas demais organizações do mercado não é aplicado pelas IES, o que representa uma contradição, uma vez que elas não praticam os princípios modernos de gestão ensinados nos cursos que oferecem.

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.

O cenário de mudanças, principalmente na política governamental sobre a educação superior no país, que vem permitindo a expansão no número de IES, obriga as universidades e também as instituições não-universitárias a uma mudança na filosofia adotada nos seus processos de gestão. Isso é necessário, porque, conforme Souza e Ott (2003), as instituições de ensino são organismos econômicos que, assim como as demais empresas, dependem da geração dos resultados econômicos para assegurar sua continuidade. A esse respeito, 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, diferenciação. Uma instituição que opera no vermelho não tem vida longa”.

Uma das estratégias para enfrentar a concorrência reside em adotar medidas para que os preços, mantida a qualidade desejada, sejam competitivos. Surge daí a necessidade de maior eficácia na gestão dos valores envolvidos, especialmente em investimentos e custos.

Conforme Souza e Ott (2003), a descentralização por área de responsabilidade operacional, amparada pela adoção de uma estrutura de contabilidade divisional, tem se revelado em uma boa e necessária opção, para que assim se consiga a correta mensuração e evidenciação dos resultados dos vários ‘produtos’ oferecidos pelas instituições de ensino.

Observa-se, portanto, que o novo panorama passa a exigir da administração das IES um maior detalhamento das informações dos resultados das unidades da instituição 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 que se multiplicam.

Nesse contexto, surge o problema de pesquisa que este estudo procura questionar: Como controlar o resultado econômico gerado pelas diversas áreas de negócios de uma Instituição Privada de Ensino Superior?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Diante do problema apresentado, estabeleceu-se o seguinte objetivo geral:

Propor um conjunto de relatórios gerenciais para controle do resultado econômico por unidade de negócios para uma Instituição Privada de Ensino Superior.

1.2.2 Objetivos específicos

De forma a atingir o objetivo geral, estabeleceram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) analisar o sistema atual de apuração dos resultados de uma instituição de ensino quanto ao processo e estrutura, evidenciando suas deficiências para fins gerenciais;
- b) apresentar as unidades de negócios a serem estudadas e as respectivas atividades-fim;
- c) estudar a estrutura de custos diretamente relacionada às unidades de negócios, inclusive quanto ao seu comportamento fixo ou variável;
- d) apresentar as receitas totais de cada unidade, realizando também a segmentação por cursos e demais atividades da unidade;
- e) identificar a estrutura de custos gerais e corporativos, classificando-os no âmbito e nos objetivos da mensuração do resultado direto de cada unidade.
- f) desenvolver relatórios gerenciais que mensurem e evidenciem o resultado de cada atividade (cursos) e de cada unidade da IES.

1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Este estudo busca, por meio da aplicação da técnica da contabilidade divisional, delinear procedimentos para mensuração e evidenciação do resultado por unidades de negócios, com a utilização de modelos de relatórios gerenciais que permitam informações úteis para a instituição de ensino objeto do estudo, de modo a enriquecer o seu ferramental de apoio à decisão.

Não foi objeto deste estudo, discutir as questões relativas à qualidade do ensino, missão da instituição e outros aspectos correlatos. Também não há julgamento de mérito da política governamental para o ensino superior, sendo ela apenas utilizada para

contextualização do ambiente no qual estão inseridas as IES, por meio da exposição dos dados quantitativos relacionados ao crescimento do ensino superior no país.

É importante salientar que os modelos de relatórios gerenciais propostos neste estudo será objeto de uma proposta formal à direção da IES em análise.

1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Durante muito tempo as universidades não tiveram preocupação com o controle dos seus custos, uma vez que a receita sempre os superava, e isto permitia que eles fossem facilmente absorvidos pelos aumentos nas mensalidades. Tal situação hoje é inviável, dada a concorrência existente (SANTOS, 2001).

Flores (2005, p. 16) reconhece tal realidade e argumenta que “a competição, os custos crescentes, a perda do poder aquisitivo da população, a globalização e a Lei das Diretrizes e Bases do Ensino (LDB) impõem nova postura que inclui produtividade, qualidade e custos adequados [...]”.

O cenário apresentado exige dos gestores envolvidos na educação superior uma gestão eficaz, apoiada em informações gerenciais. Dessa forma, este estudo justifica-se pela utilização de relatórios gerenciais que demonstrem os resultados das diversas unidades de uma IES, instrumentalizando a efetiva adoção de um modelo de gestão descentralizado. Portanto, o estudo contribui com a apresentação de um instrumento de gestão mais eficaz, dando maior sustentação ao processo de tomada de decisão.

Conforme Souza e Ott (2003), a importância de se desenvolverem relatórios gerenciais para apuração, evidenciação e controle, vem da necessidade do conhecimento dos resultados econômicos das unidades de negócios, podendo influenciar positivamente o processo de gestão da instituição. O não-conhecimento dos elementos que compõem tais resultados, ou pior, o seu conhecimento em bases falsas, pode conduzir a uma descontinuidade compulsória.

A análise da relação entre receitas, custos e margens não são apenas um dado contábil, mas, sim, um indicador para avaliação de desempenho passado, sendo a base para análise e projeções futuras.

Este estudo vai ao encontro da sugestão de Moraes (2001), que enfatiza a necessidade da realização de estudos de técnicas e medidas, levando em conta as características das universidades e atendendo a realidade dessas instituições que quase não são pesquisadas pelos especialistas em administração, sendo que esses estudos devem estar voltados ao desenvolvimento de um adequado sistema de gestão para as IES.

A necessidade, portanto, de melhorar os processos de adaptação ao aumento da concorrência justifica a realização deste estudo, que objetiva apresentar um conjunto de relatórios gerenciais mais adequados para a apuração do resultado econômico das universidades, a fim de que seus gestores possam tomar decisões estratégicas e operacionais corretas, visando mantê-las competitivas e garantindo sua continuidade.

No âmbito deste trabalho as universidades, centros universitários e faculdades isoladas ou integradas foram tratados genericamente como Instituições de Ensino Superior (IES).

1.5 ORGANIZAÇÃO DA DISSERTAÇÃO

Visando cumprir o objetivo proposto, este estudo está estruturado no desenvolvimento de cinco capítulos descritos a seguir.

Este primeiro capítulo apresenta a introdução, mostrando uma visão geral da temática em estudo, delineando o problema de pesquisa e descrevendo os seus objetivos, a delimitação do tema e a relevância do estudo.

O segundo capítulo contempla a revisão teórica, a qual está dividida em partes e estruturada da seguinte forma: (a) caracterização do ensino superior e seu ambiente, (b) modelo e processo de gestão; (c) descentralização – abordando suas vantagens e desvantagens e a utilização de centros de responsabilidade; (d) gestão econômica - disserta sobre a sua importância para as organizações e, especificamente, para as instituições de ensino; (e) sistema de informações gerenciais, que trata a contabilidade como um instrumento de gestão, apresentando as tendências de custeio e as formas para a evidenciação do resultado econômico das unidades organizacionais, envolvendo suas receitas e custos.

No terceiro capítulo descreve-se a metodologia da pesquisa, apresentando a classificação da pesquisa e os procedimentos técnicos adotados no desenvolvimento do estudo.

Apresentam-se, no quarto capítulo, os resultados do estudo de caso. Analisa-se primeiramente a estrutura de relatórios atualmente utilizada pela IES, salientando os problemas existentes. Dá-se destaque à estrutura de receitas e custos das unidades selecionadas para estudo e a influência dos custos corporativos da unidade e da instituição nas atividades. Realizam-se ainda análises das variações ocorridas nos custos e receitas no período analisado.

Ainda no quarto capítulo apresentam-se para cada unidade, modelos de relatórios gerenciais que sinalizam várias informações adicionais aos gestores, tais como: margem direta dos cursos e atividades e da unidade, ponto de equilíbrio em receita e em quantidade de alunos e o retorno sobre o investimento. A ênfase é dada às análises dos resultados dos cursos e das unidades selecionadas.

No quinto capítulo é apresentada a conclusão acerca das análises efetuadas, dando resposta ao problema da pesquisa e aos objetivos propostos neste estudo, discorre-se também sobre a contribuição desta pesquisa na gestão das IES, em especial da instituição em estudo. Ainda neste capítulo são apresentadas recomendações para futuros estudos.

Ao final são apresentadas as referências que ampararam o trabalho, bem como os apêndices (questionários aplicados com os gestores da IES e planilhas abertas) e três anexos.

Destaca-se, ainda, que este trabalho enquadra-se na Linha de Pesquisa ‘Finanças Corporativas e Controle de Gestão’, do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS. O estudo sobre a gestão econômica e a mensuração dos resultados em unidades de negócios para uma IES foi desenvolvido no âmbito do Grupo de Pesquisa ‘Gestão de Custos para Competitividade’, cadastrado no CNPq e coordenado pelo Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CARACTERIZAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

As Instituições de Ensino Superior constituem-se em uma reunião de pessoas que interagem entre si e com o meio periférico (comunidade em geral), construindo uma realidade social da qual faz parte e com ela propicia interações efetivas e produtivas. Quanto a educação superior, o artigo 7º do Decreto Federal n.º 3860, de 9 de julho de 2001 esclarece que o mesmo

tem a finalidade de criar, cultivar, difundir e ampliar conhecimentos mais complexos e sistêmicos já elaborados pela humanidade e é ministrada no Brasil em instituições de ensino classificadas como: universidades, centros universitários, faculdades integradas, faculdades e instituições superiores ou escolas superiores..

O art. 43 da Lei nº 9394, de 20 de dezembro de 1996 - Lei de Diretrizes e Bases da Educação brasileira, dita quais são as finalidades da educação superior.

Art. 43 - A educação superior tem por finalidade:

I — estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;

II — formar diplomados nas diferentes áreas do conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua;

III — incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando ao desenvolvimento da Ciência e da Tecnologia e da criação e difusão da cultura, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;

IV — promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade e comunicar o saber por meio do ensino, de publicações ou de formas de comunicação;

V — suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração;

VI — estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade; e

VII — promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição.

As Instituições privadas de Ensino Superior classificam-se, de acordo com o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), em: particulares, comunitárias, confessionais e filantrópicas. No Quadro 1, são destacadas as principais características de cada uma delas.

CLASSIFICAÇÃO	CARACTERÍSTICAS
Particulares	Entidades instituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que não apresentem as características das demais IES citadas abaixo.
Comunitárias	Incluem, nas entidades mantenedoras, representantes da comunidade e apresentam um forte compromisso social no local onde atuam.
Confessionais	São instituídas por grupos que atendem orientação confessional e ideológica específicas, apresentando um compromisso na formação do conhecimento, por meio da ética e de valores religiosos.
Filantrópicas	São regulamentadas por lei e são isentas da cota patronal do INSS, precisando aplicar essa contribuição em bolsas de estudos a alunos carentes.

Quadro 1 - Classificação das IES.

Fonte: INEP (2007).

De acordo com o INEP, as instituições de ensino superior comunitárias, são aquelas que geram conhecimento; entretanto, intervêm criativamente na sociedade, atuando de forma articulada e coesa com as comunidades que as criaram, demandam e sustentam. Nessa categoria enquadra-se a IES em estudo.

Nesse contexto, percebe-se que as IES comunitárias são instituições que apresentam diferenciais sociais, econômicos e tecnológicos nas regiões onde atuam e, desta forma, necessitam criar mecanismos que assegurem a sua sustentação, pois estão expostas a uma competição desigual num cenário de mercantilização e internacionalização do ensino superior (WATANABE, 2003).

As IES podem ser classificadas em universidades, centros universitários, faculdades integradas, faculdades, institutos educacionais e centros tecnológicos, cada qual com suas características. No Quadro 2 apresenta-se a caracterização dessas 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.
Centros Universitários	Podem ser de natureza jurídica pública ou privada. Os centros universitários têm, como as universidades, o poder de criar, extinguir ou modificar cursos e vagas, porém não são obrigados a desenvolver pesquisas ou ter, em seu quadro docente, 1/3 de mestres ou doutores em tempo integral.
Faculdades integradas e faculdades	Podem ser públicas ou privadas, com propostas curriculares em mais de uma área de conhecimento e organizadas sob o mesmo comando e regimento comum. Têm como finalidade formar profissionais de nível superior. Ministram cursos nos vários níveis (graduação, pós-graduação e extensão) e modalidades do ensino.
Institutos Superiores ou escolas superiores	Podem ser públicos ou privados, voltados mais para o ensino do que para a pesquisa e extensão. Suas finalidades são ministrar cursos nos vários níveis (graduação, pós-graduação e extensão).
Centros de educação tecnológicos	São especializados em educação profissional, de natureza jurídica pública ou privada. Têm como finalidades formar profissionais em cursos superiores de educação tecnológica para os diversos setores da economia, investir em pesquisas e desenvolvimento tecnológico de novos processos, produtos e serviços. Articula-se com os setores produtivos e da sociedade, oferecendo mecanismos para a educação continuada.

Quadro 2 - Caracterização das organizações acadêmicas

Fonte: INEP (2007).

Conforme se observa no Quadro 2, 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 baseado em planejamentos de curto, médio e longo prazo e em controles eficazes.

Neste 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 do lucro, a fim de assegurarem a continuidade e o cumprimento dos objetivos para os quais foram constituídas e para uma gestão econômica eficaz que garanta sua sobrevivência.

As instituições de ensino, bem como as demais organizações, necessitam de um controle da gestão econômica (equilíbrio entre investimentos, custos e receitas), sob pena de não se manterem no mercado. O estudo do modelo de gestão de uma organização determina o processo adequado aos gestores quando da tomada de decisões que levem a instituição à concretização de sua missão, à continuidade dos negócios e à otimização do resultado.

2.1.1 Ambiente operacional das IES

Mundialmente e no Brasil observa-se que a tendência do desenvolvimento econômico-social apóia-se na educação em especial na educação superior e, com isso, há uma maior cobrança pela eficiência e pela qualidade das instituições de ensino.

De acordo com Kotler e Fox (1998 *apud* SHIMOYANA, 2006), escolas, faculdades, universidades e outras instituições educacionais reconhecem cada vez mais que enfrentam problemas de mercado. O declínio do número de alunos potenciais, pela incapacidade de pagamento, provoca a necessidade de decisões eficazes que direcionem, de forma segura, a continuidade da instituição.

As IES desenvolvem suas atividades e interagem constantemente com o meio ambiente, objetivando o cumprimento de sua missão. As interações realizadas formam o cenário onde irão atuar, exigindo assim contínua adaptação. Se a instituição não for flexível, não se adaptar às situações do ambiente, corre o risco de descontinuidade (BENEDICTO, 1997).

Conforme Brotti e Colossi (2000, p. 9), as organizações acadêmicas, faculdades, centros universitários e universidades, apresentam dificuldades “[...] de introduzir mudanças internas, incorporar novas tecnologias e redefinir processos”.

Há um crescimento acelerado de número de instituições de ensino superior com estrutura administrativa delineada como não-universitárias, as quais, por isso, não necessitam

realizar investimentos em pesquisa e extensão, além de serem menores os investimentos em capacitação e manutenção de docentes, proporcionando-lhes custos menores e possibilitando, dessa forma, mensalidades menores. Tal realidade torna o ambiente agressivo e preocupante, principalmente para as universidades, comprometidas com elevados investimentos, fazendo-se urgente a adoção de estratégias que as tornem sustentáveis. Os dados da Tabela 1 evidenciam tal realidade.

Tabela 1 - Instituições de Ensino Superior por organização acadêmica no Brasil - 1995–2005

Org. Acad. Ano	Universidades				Não-Universitárias				Total			
	1995	2005	Variação	%	1995	2005	Variação	%	1995	2005	Variação	%
Pública	72	90	18	25,0	138	141	3	2,8	210	231	21	10,0
Privada	63	86	23	36,5	621	1.848	1.227	197,5	684	1.934	1.250	182,7
Total	135	176	41	30,3	759	1.989	1.230	162,0	894	2.165	1.271	142,1

Fonte: Base de dados INEP/MEC (2007).

Nota-se que em dez anos foram criadas 1.271 novas instituições, sendo que 1.250 delas são instituições privadas. Dessas, 1.227 não são universidades, sendo representadas por centros universitários, faculdades integradas, faculdades isoladas, institutos e escolas superiores. A tipificação dessas várias modalidades de instituições é dada no artigo 7.º do Decreto n.º 3.860, de 9 de julho de 2001.

Na Tabela 2 verifica-se o crescimento do número de IES no Estado do Rio Grande do Sul. Observa-se o elevado número de instituições privadas e não-universitárias, com uma variação de 51 instituições, o que representa um aumento de 134,2% no período de dez anos analisados.

Tabela 2 - Instituições de Ensino Superior por organização acadêmica no Rio Grande do Sul – 1995– 2005

Org. Acad. Ano	Universidades				Não-Universitárias				Total			
	1995	2005	Variação	%	1995	2005	Variação	%	1995	2005	Variação	%
Pública	4	5	1	25,0	2	4	2	100,0	6	19	3	66,6
Privada	11	11	0	0,0	27	78	51	188,8	38	89	51	134,2
Total	15	16	1	25,0	29	82	53	182,7	44	98	54	125,0

Fonte: Base de dados INEP/MEC (2007).

Braga e Monteiro (2005, p. 14) destacam que “neste cenário, as instituições precisam cada vez mais de estratégias inteligentes, adaptabilidade e competência operacional. O comportamento dos gestores educacionais passou a ter um caráter decisivo no posicionamento das IES e nas suas condições competitivas”. É fundamental que as IES aprimorem seus

processos, especialmente os de planejamento estratégico e controle, e que esses processos permitam a sua adaptação às condições do ambiente, pois essas variáveis determinam seu funcionamento e sua continuidade em longo prazo.

Para Rocha Neto (2003, p. 23), “o desafio posto às instituições é o de superar atitudes meramente reativas, agindo apenas quando surgem crises, para adotar posturas ativas e de implementação de políticas de longo prazo”.

Benedicto (1997, p. 85) salienta que “ter uma missão, metas, objetivos e propósitos não significa por si só que os resultados das IES serão alcançados”. Acrescenta ser necessário que os gestores estejam apoiados por instrumentos que os conduzam a decisões que levem a organização a ações eficazes.

Desta forma, é imprescindível às IES a adoção de um modelo de gestão adaptado às suas realidades estruturais, ou seja, um processo de gestão com planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle efetivo dos planos que permitam uma gerência eficaz dos recursos e, também, flexibilidade em relação às mudanças ambientais.

2.1.2 Macroambiente de atuação das IES

De acordo com Benedicto (1997), as IES são organizações sociais que buscam insumos e recursos no mercado fornecedor, transformando-os em serviços e contribuições sociais que são desenvolvidos para um mercado consumidor, qual seja, a sociedade. De forma simples, a organização capta recursos (*inputs*) do sistema maior (ambiente), processa-os e devolve-os transformados (*outputs*).

O autor salienta que as IES desenvolvem suas atividades e interagem permanentemente com o meio ambiente, buscando sua continuidade. Essa interação com outras entidades forma o cenário onde elas atuam. Portanto, exige-se das IES constante adaptação e flexibilização às situações que ocorrem no ambiente.

Benedicto (1997) assinala que o macroambiente das instituições de ensino é composto de fatores que as afetam direta ou indiretamente, tais como: sociedade, mercado e o

ecossistema em que estão inseridas, e as variáveis que influenciam as IES estão identificadas no Quadro 3:

VARIÁVEIS	INFLUÊNCIAS
Sociais	Representam pressões da sociedade e a influência do meio social.
Tecnológicas	São os impactos (desenvolvimentos de novos produtos ou serviços, bem como avanços científicos) que exercem influências sobre as instituições de ensino nas suas operações e na sua administração.
Políticas	As decisões adotadas pelos governos municipais, estaduais e federais que causam impacto no ambiente das IES.
Econômicas	Referem-se ao contexto econômico como um todo.
Legais	As leis e normas que controlam e regulam o comportamento das instituições de ensino.
Fiscais	Têm a ver com os impostos a que as instituições de ensino estão subordinadas.
Demográficas	São os aspectos da população, tais como crescimento, idade, distribuição geográfica, mediante o mercado de produtos, serviços e contribuições sociais oferecidos pelas instituições de ensino.
Ecológicas	Representam o meio físico e geográfico que circundam o ambiente externo das instituições de ensino.
Culturais	Dizem respeito aos padrões de comportamento, crenças e valores, usos e costumes característicos de uma civilização.

Quadro 3 - Variáveis e influências nas IES

Fonte: Benedicto (1997, p. 27).

Shimoyana (2006, p. 15) salienta sua percepção em relação às variáveis comentadas no Quadro 3, ao manifestar que “ao mesmo tempo em que uma instituição é impactada pela turbulência ambiental, também ela interage com seu ambiente, em constante mutação. Tal fato pode gerar oportunidades ou ameaças para as IES”.

Segundo Dalledone Filho (2002), a complexidade das Instituições de Ensino Superior, especialmente as universidades, ocorre pela diversidade de suas atividades no ensino envolvendo vários cursos de graduação com necessidades diversas e, as atividades de pesquisa e extensão, e na maioria dos casos as decisões são centralizadas na reitoria, o que torna o processo decisório lento e criterioso. Aliado a isso, as IES sofrem interferência direta de agentes internos e externos na tomada de decisões sobre a estrutura e os serviços a serem oferecidos.

Conforme Leite *et al.* (1998), a administração das Instituições de Ensino Superior sempre foi caracterizada pelo costume de pensar sem pressa e dificilmente aceitar as mudanças, inclusive sem planejamento de curto, médio e longo prazo. Entretanto, Shimoyana

(2006) salienta que é necessária efetividade da administração das IES no processo decisório, tornando-se fundamental o estabelecimento de mudanças de forma rápida, e de modo a estabelecer vantagens competitivas.

Nesse contexto, o modelo administrativo centralizado das IES necessita de melhorias, visando a uma adequação frente à nova realidade competitiva. Para que isso ocorra, faz-se necessário alterar a forma de gestão atual, adequando-a às exigências dos diversos *stakeholders* com os quais se relaciona.

Na questão legal, a política governamental de viabilizar e ampliar o acesso ao ensino superior, trouxe a concorrência acirrada. Nas IES, contudo, verifica-se que, se de um lado, aumentaram os cursos e as vagas, de outro cresceram a taxa de inadimplência, a ociosidade de vagas e a evasão escolar. Enquanto que em 1998 preencheram-se aproximadamente 80% das vagas, em 2002 esse número caiu para 60% (GARCIA, 2004).

Com relação à tecnologia, pode-se verificar que a preocupação da administração universitária é recente e o assunto ganha maiores proporções nas mais diversas IES, não só nacionalmente, como também mundialmente, principalmente porque essas organizações sempre foram conservadoras e inflexíveis nos seus conceitos e tradições. Pode-se citar o vestibular eletrônico e o oferecimento de cursos a distância, instrumentos utilizados em várias IES, e para os quais elas deverão se preparar (SHIMOYANA, 2006).

A evolução tecnológica obriga as IES a realizarem constantemente investimentos em informática, tanto em *hardware* como em *software*. Também há a necessidade de reavaliar a forma de ensino, dada à disseminação dos cursos de educação a distância que são atrativos pela facilidade de acesso e preço.

Do ponto de vista econômico, Guilhoto *et al.* (2006) destacam a importância do agronegócio familiar no Produto Interno Bruto (PIB) do estado, que, já em 2003, representava 50,1% da economia. Para os autores, a evolução dos percentuais de cultivo de soja familiar é a principal responsável pelo crescimento do PIB no setor agrícola gaúcho.

Neste cenário, as IES gaúchas foram prejudicadas, pois grande parte dos alunos, nas mais diversas regiões, sobrevive do agronegócio, que sofre com as mudanças climáticas e ambientais e que, devido à estiagem de 2004, ocasionou uma redução significativa da renda não somente na agricultura, como também em todos os negócios de forma geral. As

consequências verificadas nas IES foram o crescimento da inadimplência, a redução no número de créditos matriculados, a redução do número de alunos nos vestibulares e a evasão escolar.

Com relação às variáveis culturais, verifica-se que mercados e seus protagonistas estão em constante modificação. A possibilidade de que as IES possam estabelecer vantagem competitiva duradoura não existe mais. Atualmente, as instituições de ensino superior não podem se dar ao luxo de descansar sobre seus méritos passados; cada qual terá que inovar para poder competir e sobreviver (TACHIZAWA; ANDRADE, 2002).

Conforme Shimoyana (2006, p. 17),

[...] cada vez mais o mercado está mais complexo, em que novas regras de mercado, transformações de valores, velocidade da comunicação à distância, entre outros fenômenos, exigem transformações radicais no seio da organização funcional das escolas superiores.

Dessa forma, as IES devem rever constantemente suas grades curriculares e até mesmo os cursos oferecidos, adaptando-os às inovações tecnológicas e à realidade das profissões, para que o seu serviço, ou seja, a formação do acadêmico contemple as exigências atuais do mercado.

Shimoyana (2006, p. 16) relata que o problema financeiro, bem como a falta de conexão entre os cursos oferecidos e a realidade da região, aliados a uma forte concorrência, impactam as IES, pois a partir disso

a relação candidato/vaga vem diminuindo, em parte, devido ao aumento da concorrência e à incapacidade financeira dos alunos. A evasão também é produto da falta de encanto do jovem pela Universidade, decorrente da percepção de que, para determinados cursos, os mais concorridos: Direito, Medicina, Engenharia, Administração, dentre outros, o mercado de trabalho está saturado.

O mesmo autor salienta que, por ocasião de um evento de avaliação de cursos de administração em Santa Catarina, no ano de 2002, os empresários presentes argumentaram que as IES não estavam formando os administradores que eles necessitavam, na medida em que os alunos formados apresentavam os conhecimentos teóricos, mas não sabiam utilizá-los. Além disso, não sabiam mobilizar as pessoas para a solução dos problemas organizacionais.

O conteúdo abordado nesta parte do estudo realça que o contexto ambiental competitivo, as ameaças tecnológicas, as decisões de forma lenta por parte das IES, agravados pelas dificuldades econômicas, revelam um cenário ambiental preocupante, especialmente para as universidades. A redução do número de alunos é inevitável, e, com isto, tornou-se mais imperativa ainda a necessidade de se avaliar investimentos e de controlar os custos de forma estratégica, buscando-se a sustentabilidade futura.

2.2 MODELO DE GESTÃO

O modelo de gestão de uma instituição de ensino parte da missão, fundamentada nas características de cada organização e na filosofia das pessoas que a compõem. Esse conjunto de idéias norteia o gerenciamento das atividades da instituição.

A gestão em uma instituição de ensino, segundo o conceito de Tachizawa e Andrade (2002, p. 55), pode ser entendida como “um conjunto de decisões assumidas a fim de obter um equilíbrio dinâmico entre missão, objetivos, meios e atividades acadêmicas e administrativas”. Essas decisões devem ser guiadas por princípios que orientem os gestores na escolha de alternativas que levem a IES a cumprir sua missão com eficácia. Isso redundará em seu modelo de gestão.

Para Santos (2005), um modelo de gestão consiste em um conjunto de princípios, normas, práticas, idéias, valores e crenças, estabelecidos para a gestão de uma entidade pelos seus proprietários. Tem-se que o modelo de gestão da instituição cria condições comportamentais e oferece os parâmetros de responsabilidade, avaliação, postura, processo de gestão, entre outros.

Benedicto (1997, p. 128) salienta que para definir um modelo de gestão das IES,

é necessário escolher a formalização da entidade, mais ou menos centralizada; os instrumentos do sistema de gestão (planejamento estratégico, planejamento operacional, os meios de execução e controle das operações da organização); e ainda determinar as medidas de eficiência e eficácia, a existência ou não das áreas de responsabilidade, centros de custos, centros dos resultados e de investimentos. Também deve ser considerada a questão de autoridade e de responsabilidade, dentro de um ambiente de trabalho satisfatório para os gestores das IES.

Benedicto (1997) acrescenta que a definição do modelo de gestão de uma IES é complexo 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 de 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.

Nesse contexto, 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 gestor 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 dos resultados para cada curso (ou programa), em que atuariam como IES independentes dentro do todo maior da instituição”.

Segundo Guerreiro (1989, p. 230-231), os princípios estabelecidos no modelo de gestão devem buscar:

- a redução do risco do empreendimento no cumprimento da missão e a garantia de que a organização estará sempre buscando o melhor em todos os sentidos;
- o estabelecimento de uma estrutura de operação adequada que possibilite o suporte requerido às suas atividades;

- a orientação geral dos esforços por meio de um estilo e “filosofia” de trabalho que criem atitudes construtivas;
- a adoção de um clima motivador e o engajamento de todos, principalmente dos gestores, em torno dos objetivos da empresa e suas atividades;
- a aferição se a empresa está cumprindo a sua missão ou não, se foi feito o que deveria ter sido em termos de produtos, recursos e esforços, e se, o que não foi, está sendo corrigido e aperfeiçoado;
- o conhecimento do comportamento das variáveis relativas aos ambientes externo e interno e suas tendências, do resultado da avaliação de planos alternativos de ação e as transações/eventos ocorridos em cada período, de onde e no que “as coisas” não ocorreram satisfatoriamente.

Dentre os princípios destacados por Guerreiro, observa-se a importância do planejamento das atividades, definindo o resultado que se espera da IES, de cada unidade e de seus respectivos gestores. Também se faz necessário obter informações sobre o ambiente interno e externo e, ainda, das atividades ocorridas em todas as fases do processo de gestão, a fim de permitir ao gestor a tomada de decisão eficaz e que otimize o resultado da organização.

Benedicto (1997) ressalta que um modelo de gestão eficaz para uma IES terá que envolver todo o pessoal da instituição (diretores, coordenadores, professores e funcionários) e os alunos (por meio dos líderes das entidades estudantis), sendo esta integração realizada nas reuniões dos conselhos das IES. A discussão central deverá ser a transformação dos recursos em serviços que atendam satisfatoriamente ao mercado, cabendo a cada integrante do processo responsabilizar-se pela realização dos objetivos planejados.

Tachizawa e Andrade (2002) salientam que, em relação às variáveis ambientais internas e externas, a IES deve adotar um mecanismo de controle que interprete e reaja ao *feedback* do mercado. Para os autores, são componentes do processo de gestão de uma IES os fornecedores, insumos, clientes internos, produtos e mercado. No Quadro 4, constam os componentes do processo de gestão da IES, destacados pelos autores.

COMPONENTES	DEFINIÇÃO
Fornecedores e Insumos	Entendem-se como entidades que fornecem insumos às IES, em forma de bens, serviços e capital. Os professores são o principal exemplo no que se refere aos serviços.
Clientes internos	Os alunos podem ser considerados clientes internos e também clientes externos. Clientes são aqueles que contratam, utilizam e pagam pelos serviços prestados pela IES. São considerados clientes todas as pessoas envolvidas no processo ensino-aprendizagem.
Produto	Entende-se como produto o profissional formado de acordo com as sinalizações do mercado. Também podem ser considerados produtos os conhecimentos gerados pela IES, demais serviços educacionais (cursos) e pesquisas e projetos desenvolvidos.
Mercado	Conjunto de clientes externos que irá absorver os profissionais formados e colocados à disposição pelas IES.

Quadro 4 - Componentes do Processo de Gestão

Fonte: Tachizawa e Andrade (2002, p. 65).

Conforme o Quadro 4 verifica-se que as IES deverão delinear seu modelo de gestão considerando a interação entre os participantes do processo de gestão, que se origina nos fornecedores, perpassa por toda a instituição e se encerra no mercado. Simultaneamente, ocorre um fluxo de informações e decisões, aliado especialmente ao resultado econômico e financeiro. Para Tachizawa e Andrade (2002), a IES deverá ter seu modelo de gestão sempre aliado às expectativas do mercado, mantendo um permanente processo de pesquisa, para colocar no mercado o profissional que atenda às necessidades do cliente final.

O modelo operacional de gestão de uma IES compreende o meio ambiente no qual a instituição está inserida e os elementos que apóiam o processo, tais como: fornecedores, insumos, produtos e clientes, como podem ser observados na Figura 1.

Para Tachizawa e Andrade (2002), o modelo proposto não tem a pretensão de ser completo e, dessa forma, não inclui aspectos que deverão ser de pleno domínio dos gestores das IES, tais como: contabilidade, custos, tesouraria, finanças, marketing, operações, compras, entre outros.

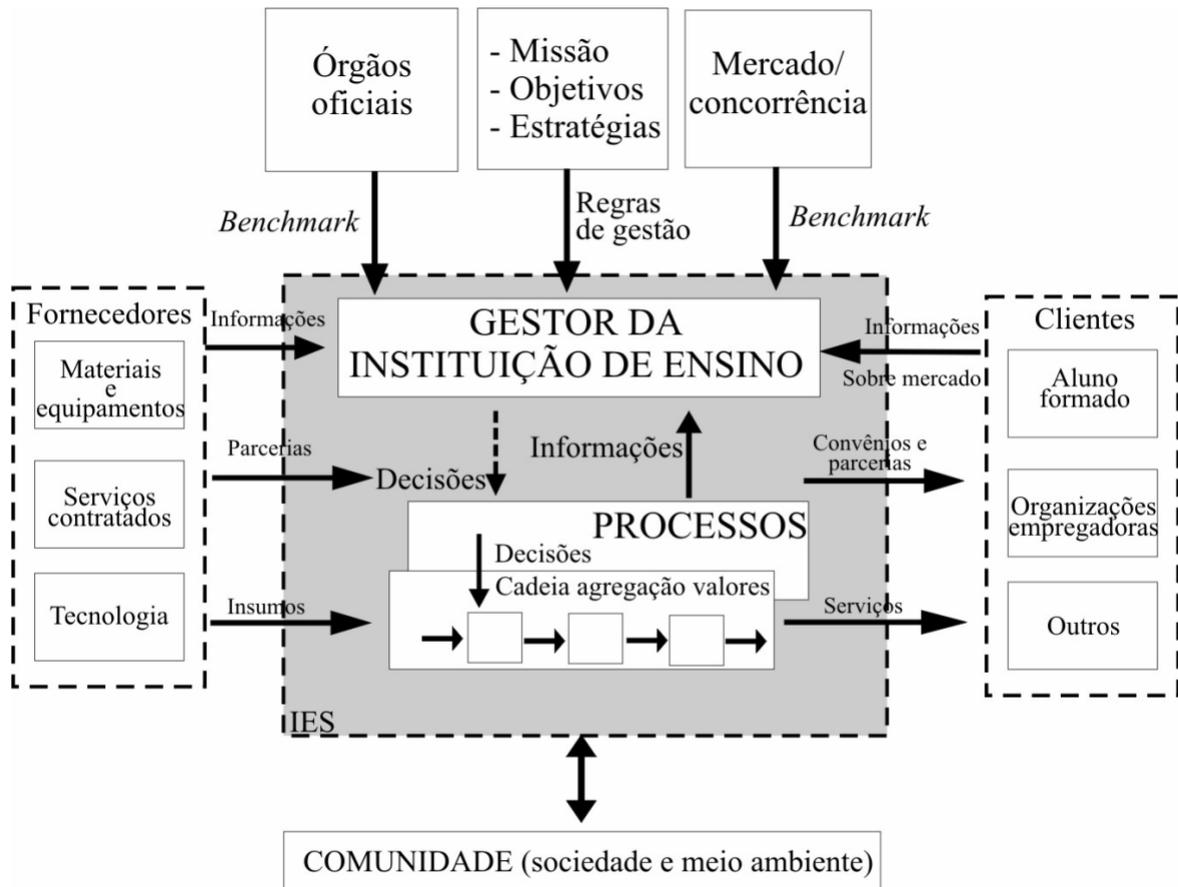


Figura 1 - Visão Geral do Modelo Operacional de Gestão de uma IES.

Fonte: Tachizawa e Andrade (2002, p. 68).

A missão, os objetivos, as determinações dos órgãos oficiais (MEC), o mercado de atuação e atualmente, a concorrência, direcionam a formatação do modelo operacional de gestão da IES e definem a forma de ação dos gestores. Estes, baseados no ambiente no qual a IES está inserida e nos recursos de que dispõe, deverão estabelecer as melhores estratégias para o atendimento das necessidades dos clientes externos, internos e da comunidade em que estão atuando.

As características predominantes a serem observadas na elaboração de um modelo de gestão, citadas por Parisi e Nobre (2001, p. 121-122), são:

- poder e responsabilidade: definição de autoridade e responsabilidade;
- estilo: forma de relacionamento entre os gestores e os recursos humanos;
- postura / papel: comportamento requerido para o gestor;

- amplitude do processo de gestão: definição da estrutura de planejamento e controle;
- critério de avaliação de desempenho: definição do critério de avaliação de desempenho que deve estar baseado no objetivo da gestão;
- ritual de relacionamento entre os diretores e gestores: definição dos níveis e formas de interações entre os gestores e os diretores, tanto para assuntos programados como para os fatos extraordinários;
- regras para o sistema de informação: definições gerais para garantir as informações necessárias para suportar o processo de gestão e avaliação de desempenho.

Conforme Tachizawa e Andrade (2002), no modelo de gestão incorporam-se a noção conceitual preliminar do meio ambiente no qual a IES está inserida. O modelo de gestão fundamenta e permeia o processo de gestão.

De acordo com os autores, o modelo de gestão de uma IES apóia-se nos seguintes elementos: planejamento estratégico, projeto pedagógico, indicadores, processos e configuração organizacional, tecnologias da informação, recursos humanos, qualidade e estabelecimento de critérios de avaliação.

Parisi (2001) salienta que as características de um modelo de gestão variam de acordo com as crenças e valores dos dirigentes. Todo modelo de gestão é caracterizado pelos seguintes aspectos: processo decisório, funções e responsabilidades, autoridade, estilo, postura, processo de gestão e critérios de avaliação de desempenho. O processo de gestão é apresentado na Figura 2.

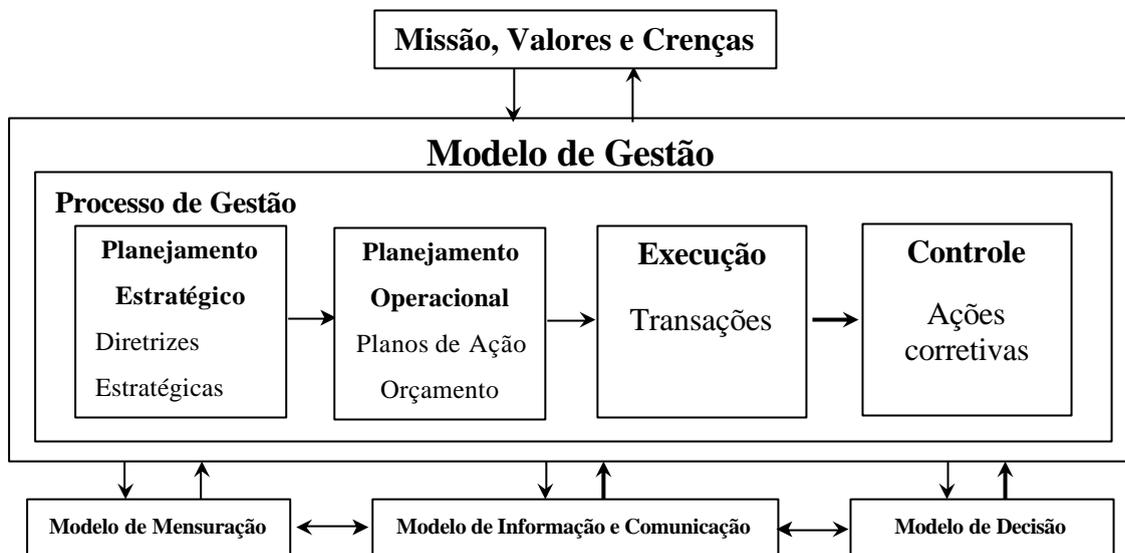


Figura 2 - Modelo de Gestão

Fonte: Adaptado de Pereira (2001, p. 51).

Na Figura 2 é apresentado todo o conjunto que dará suporte aos gestores na realização de suas atividades. Particularmente, os modelos de mensuração, de informação e de decisão, os quais podem ser utilizados por todos nas mesmas bases e critérios e que estejam alinhados ao modelo de gestão. Conforme Guerreiro (1999, p. 77), os modelos apresentados compreendem o seguinte:

- modelo de gestão (princípios, crenças e valores que orientam e impactam as diversas variáveis empresariais, notadamente o processo de decisão);
- modelo de decisão (relativo ao processo de tomada de decisão pelos gestores);
- modelo de mensuração do resultado (relativo ao processo de mensuração física e monetária dos eventos decorrentes de decisões planejadas e realizadas);
- modelo de informação (relativo ao processo de geração de informações gerenciais).

De acordo com Guerreiro (1999, p. 82-84), o modelo de gestão e o sistema de informações voltado para a gestão econômica devem ser embasados nos seguintes conceitos:

- a) planejamento estratégico por meio de um sistema de informações sobre as variáveis externas;
- b) estabelecimento de planos a partir de uma seleção de alternativas operacionais, utilizando-se um sistema de pré-orçamentação;
- c) planejamento operacional por meio do sistema de orçamento;
- d) controle das atividades por intermédio de um sistema de custos e de contabilidade geral;
- e) planejamento que contemple o curto e o longo prazo, ou seja, o sistema de orçamento deverá conter os planos orçamentários para o curto e longo prazos;
- f) desempenhos que objetivem tanto a eficácia quanto a eficiência: a medição dos desempenhos da instituição deverá ser avaliada por meio do método do custeio direto, e deverá ser utilizado o conceito de preço de transferência;
- g) realização de revisões e ajustes sempre que ocorrem mudanças nas variáveis do ambiente externo e interno que invalidem os planos; dessa forma, quando ocorrem mudanças nas variáveis, os orçamentos devem ser ajustados;
- h) preocupação com a identificação e avaliação dos impactos das variáveis internas e ambientais: devem ser medidos os impactos causados nos resultados com as variações ocorridas, tais como: variação da inflação, variação do volume, variação de preços, entre outros;
- i) gestão voltada principalmente para a rentabilidade, compreendendo a contribuição dos produtos e das áreas da organização: a avaliação dos resultados deverá ser analítica (por unidade e por atividade) e global;
- j) atribuição, às áreas, dos custos e das receitas sobre os quais elas tenham controle efetivo. Dessa forma, não deverá haver rateios de custos, mas deverá estar claro a todos quais são os custos controláveis e os custos não-controláveis;
- k) gestão voltada aos aspectos operacionais, financeiros e econômicos dos eventos por meio da apuração dos resultados operacionais e resultados financeiros;

- l) resultados – devem evidenciar, separadamente, as contribuições da gestão operacional e financeira de cada área por intermédio da apuração dos resultados operacionais e dos resultados financeiros;
- m) estruturação do sistema de informação sobre o conceito de banco de dados, adotando-se um plano de contas e eventos, por área de responsabilidade ou centros dos resultados. A instituição deverá manter uma contabilidade gerencial e uma contabilidade societária;
- n) atendimento, a partir de informações e relatórios, dos conceitos e modelos de decisão dos usuários, ou seja, por intermédio de um modelo de informação e de um modelo de mensuração, adequados às necessidades da instituição.

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

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 as IES é o descentralizado por unidades de negócios, devido à complexidade das atividades e processos realizados pelas mesmas. É necessário que a descentralização venha acompanhada de um processo de gestão, no qual o controle de resultados das atividades e de avaliação de desempenho dos gestores das unidades.

2.3 PROCESSO DE GESTÃO

Para Guerreiro (1989, p. 229), a gestão em uma organização busca o cumprimento da missão, o resultado econômico ótimo e sua continuidade, necessitando, para tanto, “otimizar as relações entre recursos utilizados nas operações versus os produtos e serviços, considerando nesse esforço o comportamento das variáveis dos ambientes externos e internos que impactam a empresa e os atributos dos recursos possuídos”.

Benedicto (1997, p. 85) menciona que a finalidade do processo de gestão em uma instituição de ensino é

fazer com que todo o seu corpo social seja responsável pelos resultados da entidade ao desenvolver suas atividades. Ele define os rumos a seguir e a forma de fazer as coisas acontecerem. Ou seja, proporciona orientação segura e controle à organização, assegurando sua continuidade com resultados satisfatórios.

Parisi (2001) explica que o processo de gestão representa o conjunto de princípios e instrumentos utilizados na gestão da empresa, tais como: processo de planejamento e controle, sistema de informações e demais práticas organizacionais que permitam a atuação dos gestores.

A Figura 3 apresenta a estrutura de uma organização, delineando onde está inserido o processo de gestão.

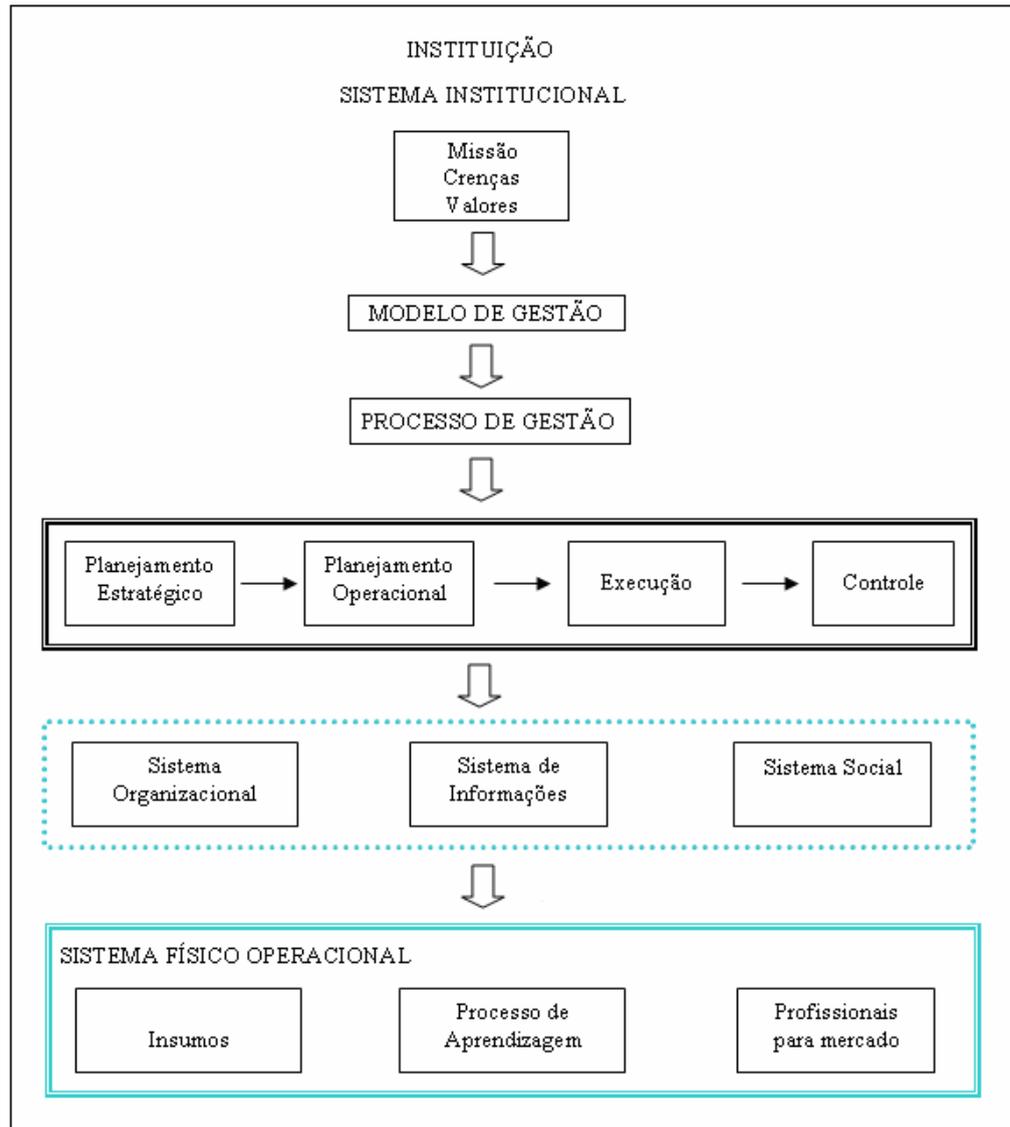


Figura 3 - A Instituição e o Processo de Gestão

Fonte: Adaptado de Catelli (2001, p. 119).

Na Figura 3 observa-se que o processo de gestão da organização compreende: o planejamento estratégico, o planejamento operacional, a execução e o controle das operações. O processo de gestão é apoiado pelos sistemas de informação e pelo sistema físico-operacional da instituição que auxiliam no processo decisório.

Nesse processo as informações confiáveis e tempestivas são imprescindíveis, devendo apoiar as decisões dos gestores em todas as fases do processo de gestão, permitindo que os mesmos atinjam, de forma eficaz, os seus objetivos.

Ackoff (1975, p. 4) apresenta os itens que devem ser discutidos pelos gestores das organizações durante o processo de gestão:

- Fins: especificação de objetivos e metas.
- Meios: escolhas de políticas, programas, procedimentos e práticas por meio dos quais se tentará atingir os objetivos.
- Recursos: determinação dos tipos e quantidades de recursos necessários, como eles devem ser gerados ou obtidos e alocados às atividades.
- Implantação: determinação de procedimentos e tomada de decisão e de uma maneira de organizá-los para que o plano possa ser executado.
- Controle: determinação dos procedimentos para antecipar ou detectar erros nos planos ou falhas na sua execução e para prevenir ou corrigir continuamente estes erros e estas falhas.

Conforme Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001), o processo de gestão deve assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na instituição conduzam-na efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe a adaptabilidade e o equilíbrio necessários para sua continuidade.

O processo de gestão nas IES deve adotar indicadores de mensuração dos resultados das ações, observando o que havia sido planejado e o que foi desenvolvido e, desta forma, subsidiar os gestores na tomada de decisões e nas ações corretivas que se fizerem necessárias em relação às mudanças ambientais que ocorreram no período.

2.3.1 Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico é a etapa do processo de gestão que define as políticas, as diretrizes e os objetivos, perseguindo, como resultado, o equilíbrio das funções internas da empresa com as suas variáveis externas.

Maximiano (2002, p. 105) salienta que o processo de planejamento

é a ferramenta que as pessoas e organizações usam para administrar suas relações com o futuro. É uma aplicação específica do processo decisório. As decisões que procuram, de alguma forma, influenciar o futuro, ou que serão colocadas em prática no futuro, são decisões de planejamento.

O planejamento estratégico representa uma ferramenta útil para a gestão das organizações, auxiliando-as a se precaverem das incertezas com técnicas e processos administrativos que permitam o planejamento de seu futuro, a elaboração de objetivos, estratégias, métodos e ações (ANSOFF; McDONNELL, 1993).

Nesse contexto, o planejamento estratégico significa o ponto de partida na gestão das organizações, independentemente de seus tamanhos e tipos. Esse planejamento tem como propósito adotar medidas decisivas e resultados na condução de atitudes pró-ativas na gestão das organizações (MINTZBERG, 1994).

Drucker (1984) define planejamento estratégico como o processo contínuo e sistemático de tomar decisões que envolvam riscos, tendo o maior conhecimento possível do futuro, e, por meio de uma retroalimentação do processo, é possível mensurar o resultado das decisões e confrontá-los com as expectativas iniciais dos gestores.

O planejamento estratégico constitui-se em suporte da gestão, realizando a análise ambiental externa e o diagnóstico interno da instituição para a elaboração do plano estratégico, sendo que este será o instrumento gerencial que contemplará as decisões sobre a forma de atuação a ser seguida pela IES para o cumprimento de sua missão (BRAGA; MONTEIRO, 2005).

Os autores relatam, ainda, que o planejamento estratégico é uma atividade administrativa que objetiva direcionar o rumo da instituição e dar a ela sustentabilidade, mesmo em condições de incerteza. Assim, ele deve conduzir a três questões fundamentais: (a) onde estamos? (b) aonde queremos chegar? (c) como vamos chegar lá?

Dessa forma, a IES deverá realizar análise para: “a) conhecer e potencializar seus pontos fortes; b) conhecer e eliminar ou modificar seus pontos fracos; c) conhecer e aproveitar as oportunidades externas; d) conhecer e evitar as ameaças externas” (BRAGA; MONTEIRO, 2005, p. 20).

Para Benedicto (1997), o planejamento estratégico das instituições de ensino deve estar voltado para o macroambiente, fazendo com que a instituição se adapte ao seu ambiente externo, ou seja, objetivando sua atuação no longo prazo.

No Quadro 5 são apresentados pontos importantes do planejamento estratégico de uma IES:

1. Análise das variáveis ambientais (econômicas, políticas, culturais, demográficas, legais, ecológicas, tecnológicas, fiscais e sociais, entre outras).
2. Alinhar a política educacional da instituição dentro do contexto do sistema educacional da nação.
3. Elaborar planos de pesquisa de acordo com os interesses nacionais e da sociedade.
4. Detectar as ameaças, oportunidades, pontos fortes e fracos da IES.
5. Identificar e compreender as mudanças ambientais positivas e negativas que alteram a capacidade da IES.
6. Detectar as expectativas da sociedade, empresas e governo com respeito aos serviços oferecidos.
7. Determinar as políticas, objetivos e diretrizes estratégicas para tirar proveito das ameaças, oportunidades, pontos fortes e fracos.
8. Formulação de objetivos educacionais a longo prazo.
9. Área de concorrência e participação de mercado.
10. Tipos de produtos e serviços que o mercado precisa.
11. Fornecer estrutura fundamental para o planejamento operacional.

Quadro 5 - Alguns pontos importantes do planejamento estratégico da IES

Fonte: Benedicto (1997).

Guerreiro (1989, p. 234) salienta que “deve haver revisões e ajustes sempre que ocorrerem mudanças nas variáveis dos ambientes externo e interno que invalidem os planos”. Isso porque os planos estratégicos e operacionais são traçados a partir de cenários estabelecidos previamente por meio de previsões e simulações, embora no decorrer do percurso possam ocorrer mudanças significativas em algumas variáveis e estas impactarem os planos estabelecidos. Neste caso, as revisões e os ajustes auxiliam na tomada de decisão correta de acordo com o cenário existente.

Braga e Monteiro (2005) sintetizam as seguintes razões para que as IES adotem um modelo de planejamento estratégico:

- a) incentivar a transparência na instituição, na medida em que houver uma dedicada observação dos diferentes ambientes organizacionais;
- b) refletir sobre as questões de sobrevivência, considerando-se a competitividade, por exemplo;
- c) traduzir um posicionamento adequado, ou seja, atribuir um foco às ações;

- d) atender as exigências governamentais, preponderantemente, de avaliar as instituições;
- e) privilegiar um modelo participativo de gestão;
- f) monitorar os desvios entre o que foi definido no planejamento e o que foi realizado efetivamente;
- g) monitorar o ambiente externo, o ambiente interno, o macroambiente, etc.

Braga e Monteiro (2005) relatam com preocupação que menos de 20% das IES privadas brasileiras elaboram seu planejamento estratégico e algumas ainda o elaboram somente para fins de atendimento à legislação, ou seja, por meio da elaboração e apresentação do PDI — Plano de Desenvolvimento Institucional.

Os autores apresentam alguns obstáculos para a implementação do planejamento estratégico nas IES:

- a) ausência de acompanhamento das atividades realizadas em todas as unidades da IES, por parte do executivo principal da instituição;
- b) falta de cultura de planejamento por parte dos funcionários e falta de cultura estratégica por parte dos dirigentes;
- c) inexistência de sistemas de informação que possibilitem a coleta e sistematização das informações;
- d) falta de comunicação entre os setores administrativos e acadêmicos;
- e) complexidade da estrutura universitária;
- f) falta de acompanhamento e controle após a execução das atividades planejadas.

O planejamento estratégico, atualmente, é fundamental às IES, tendo em vista a dinâmica das mudanças ambientais, o que exige uma revisão contínua de estratégias e ações a serem tomadas. O processo de planejamento deve ter a participação de todos os responsáveis das áreas e unidades da instituição.

Na Figura 4 visualiza-se o processo de gestão das organizações inicia-se, portanto, com o planejamento estratégico, por meio da definição das diretrizes da organização.

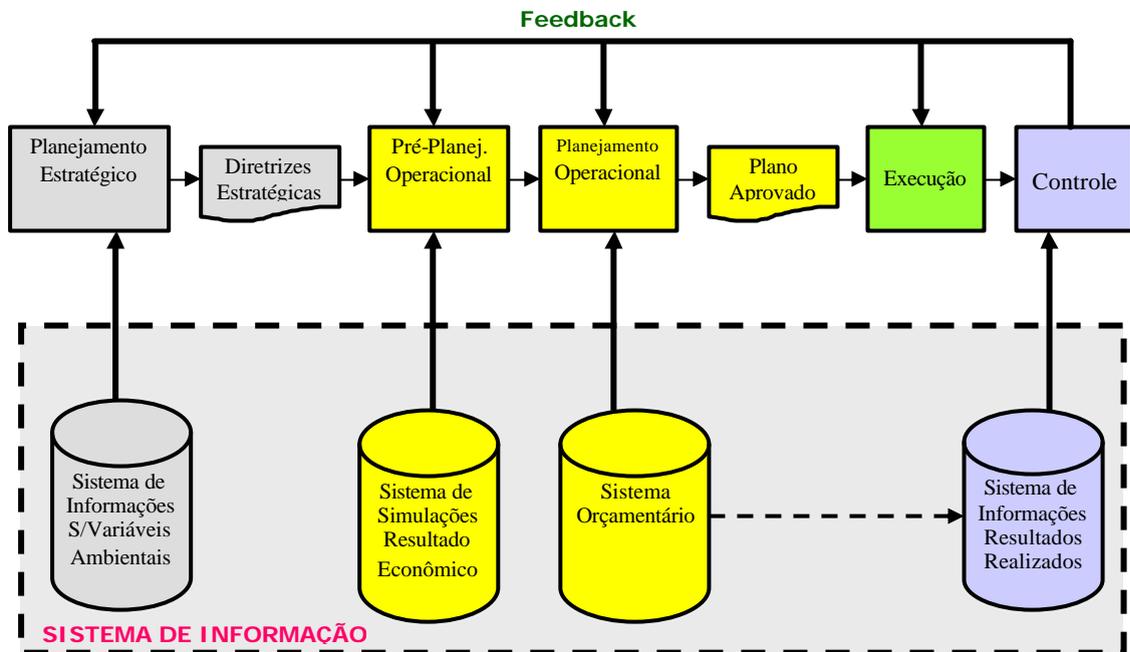


Figura 4 - Visão Geral do Processo de Gestão

Fonte: Nascimento e Souza (2005).

Na Figura 4, observa-se ainda, o planejamento operacional, no qual são definidas as ações a serem tomadas no curto, médio e longo prazo e também como serão realizadas. Na fase do controle faz-se o acompanhamento dos resultados e se evidencia os ajustes que se fazem necessários no decorrer do período, caracterizando-se como o *feedback* do processo.

Na Figura 4, apresenta-se uma visão geral do processo de gestão, desde o planejamento até o controle, sendo que as o planejamento operacional, execução e o controle serão apresentados e detalhados nos próximos tópicos.

2.3.2 Planejamento operacional

Conforme Oliveira (2004), o planejamento operacional trabalha baseado no que foi estabelecido no planejamento estratégico, visando a utilização eficiente dos recursos disponíveis para a obtenção dos objetivos anteriormente definidos.

De acordo com Braga e Monteiro (2005, p. 169), a etapa do planejamento operacional detalha o planejamento estratégico por área ou setores. Os planos operacionais representam os documentos que listam, sistematizam e especificam as ações que foram propostas no planejamento estratégico.

Cada plano operacional deverá conter: (a) a descrição dos procedimentos a serem adotados; (b) os objetivos e as metas a serem atingidos com os procedimentos (resultados esperados); (c) a previsão orçamentária; (d) os responsáveis pela execução e implementação; (e) os prazos estabelecidos (cronograma de execução).

É no planejamento operacional que se define de que maneira cada atividade ou tarefa será desenvolvida, analisando-se o que deve ser feito, onde, quando, quem e como, sempre estabelecido por prazos.

Benedicto (1997, p. 91) apresenta a missão do planejamento operacional nas instituições de ensino como segue:

- coordenar os esforços para aperfeiçoar o processo ensino-aprendizagem;
- conduzir os alunos ao alcance dos objetivos;
- traçar planos de ação para melhorar o funcionamento das atividades do sistema-escola;
- estabelecer planos, políticas e objetivos para elaborar o orçamento da IES;
- identificar as alternativas de ação da IES;
- aprovar e divulgar os planos operacionais da IES.

Na fase de planejamento operacional, Benedicto (1997) salienta que os gestores das IES devem estabelecer ações dentro dos centros de ensino, centros de pesquisa, departamentos e áreas operacionais, para atingir os objetivos econômicos e sociais da instituição.

Gomes e Salas (2001) acrescentam que, em grandes organizações os objetivos globais deverão ser divididos entre os centros de responsabilidades ou unidades da instituição. Deverá ocorrer uma ligação entre a estratégia da empresa e a estrutura da organização (unidades de negócios), nas quais as decisões deverão ser tomadas visando às diretrizes globais.

Finalmente, com planejamento operacional é possível estabelecer planos desde a mais ampla até a mais restrita área de responsabilidade da empresa, conciliando as metas estratégicas e operacionais à missão e à continuidade da organização como um todo. Os planos derivados do planejamento estratégico e do planejamento operacional constituem-se na base para a etapa de execução e do processo decisório.

2.3.3 Execução

Nesta fase do processo de gestão os planos estabelecidos são postos em prática. Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 49),

a execução é a fase do processo de gestão, na qual as coisas acontecem, as ações emergem. Estas ações devem estar em concordância com o previamente planejado. Assim, o planejamento precede as ações de execução, sendo por meio destas que surgem os resultados.

A execução é a segunda fase do processo de gestão e caracteriza-se pela implementação dos planos que deverão estar orientados pelo orçamento da instituição. Se houver acompanhamento contínuo e ocorrerem variações ambientais significativas durante esta fase, é possível que ajustes sejam feitos para uma melhor adequação ao planejamento operacional.

Para Benedicto (1997, p. 93),

planejamento, execução e controle são atividades interligadas. O planejamento estabelece as metas, objetivos, alternativas de ações, diretrizes estratégicas e também fornece as bases de medidas de desempenho para comparar o realizado com o planejado. A não-execução adequada dos planos começa com responsabilidades negligenciadas, falta de competência e a inexistência de controles que assegurem o desempenho real em consonância com o planejado.

O processo de execução das atividades é de grande relevância para as instituições, uma vez que é pelas decisões sobre os eventos ou atividades que o resultado econômico-financeiro é gerado.

2.3.4 Controle

O controle é a última fase do processo de gestão e é por meio das informações geradas pelos sistemas de custos e contabilidade que são realizadas as análises e a avaliação do desempenho. E a partir de tal avaliação se propõe a implementação de ações corretivas quando há divergência entre os resultados realizados e os esperados.

Para Ackoff (1975, p. 78), o controle envolve as seguintes etapas:

- a) prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho;
- b) reunir informações sobre o desempenho real;
- c) comparar o desempenho real com o previsto; e
- d) verificar quando uma decisão foi deficiente e corrigir o procedimento que a produziu e suas conseqüências, quando possível.

Pode-se dizer que o controle é um sistema de *feedback* que possibilita a comparação dos desempenhos realizados com os objetivos que foram planejados. A sua importância também está na avaliação da qualidade do processo decisório e do seu aperfeiçoamento.

Braga e Monteiro (2005) destacam que na fase do controle se observa como a IES está se mantendo em relação aos planos definidos e aos resultados desejados. Trata-se da ação necessária para assegurar o cumprimento dos objetivos, metas e projetos estabelecidos, envolvendo os processos de:

- a) avaliação do desempenho;
- b) comparação do desempenho observado com os objetivos, desafios, metas e projetos estabelecidos;
- c) análise dos desvios;
- d) ação corretiva provocada pelas análises efetuadas;
- e) acompanhamento para avaliar a ação corretiva; e

- f) adição de informações para desenvolver os futuros ciclos de atividades administrativas.

Nessa fase deve-se considerar, entre outros, os critérios e parâmetros de avaliação dentro de uma situação adequada de custo-benefício.

É indispensável um eficiente sistema de informações que demonstre a necessidade de ações corretivas em tempo adequado para que o controle apresente um desempenho satisfatório. Além disso, o processo decisório deve ajustar-se constantemente às mudanças do ambiente, com o intuito de estabelecer as melhores ações necessárias para o atendimento do que foi planejado.

Benedicto (1997) apresenta dois tipos de controles que devem ocorrer nas IES: o antecedente e o subsequente. No controle antecedente realiza-se o planejamento estratégico e operacional, sendo que nessas fases são estabelecidos os objetivos, metas, políticas, diretrizes estratégicas, procedimentos educacionais e os planos orçamentários da IES. O autor salienta também que são estabelecidas as responsabilidades e os indicadores de *accountability* (prestação de contas). O orçamento torna-se peça importante na fase de controle, pois auxilia os gestores a avaliar suas ações e decisões.

O controle subsequente ao planejamento estratégico e operacional objetiva, por sua vez, conforme Benedicto (1997, p. 97), “evitar os desvios de desempenho das atividades, e é uma forma de estimular os gestores a corrigirem as distorções do desempenho de suas áreas de responsabilidade, evitando as ações que provocaram os desvios”.

Desta forma, para que o processo de gestão das IES tenha êxito, o controle das ações é fundamental, sendo feito por meio da utilização de informações e relatórios gerenciais que dêem suporte às decisões dos gestores e que informem, no tempo certo, o desempenho de suas áreas.

2.4 DESCENTRALIZAÇÃO

A alta competitividade enfrentada pelas IES vem exigindo esforços cada vez maiores de gestão, para que os planos sejam cumpridos e os objetivos atingidos. Dessa forma, a

estrutura organizacional deve ser delineada de modo a atender as necessidades de todos os envolvidos.

Para Horngren *et al.* (2000), a essência da descentralização é a delegação de poder aos gestores intermediários da organização para que estes 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.

O grau de descentralização deverá variar de acordo com as alçadas das decisões que os gestores de cada unidade poderão tomar. O nível de descentralização ideal pode chegar até mesmo aos menores centros de responsabilidades, de forma a possibilitar que os gestores observem os efeitos de seus atos sobre o resultado do seu centro de responsabilidade (COOPER; SLAGMULDER, 1998).

O tamanho das instituições definirá o nível de descentralização necessário para cada unidade. O planejamento estratégico deverá vincular os objetivos às áreas, para que estas operacionalizem aqueles por meio das melhores decisões que possam ser tomadas em cada processo.

2.4.1 Razões para a descentralização

Gomes e Salas (2001) relatam que as organizações devem buscar uma estrutura que facilite a realização das atividades do seu cotidiano. A definição da estrutura é crucial para a definição da forma de controle a ser adotada. Por exemplo, na adoção da forma de controle por resultados é necessária a definição de responsabilidades, autoridade e grau de descentralização da estrutura institucional.

Para Campliglia e Campliglia (1995) a diversificação das atividades nas organizações modernas, aliada à necessidade de se conhecer o resultado de cada área isoladamente e à cobrança por agilidade na tomada de decisões, tem provocado a adoção da forma de

organização administrativa descentralizada na qual as áreas da organização têm maior autonomia para atuação, proporcionando maior rapidez nas decisões.

Para Atkinson *et al.* (2000, p. 614), as condições necessárias para uma descentralização eficiente são:

- dar aos funcionários e gestores a autoridade e a responsabilidade para tomar decisões;
- os funcionários e gestores devem ter treinamento e habilidades para aceitar a responsabilidade da tomada de decisão;
- a empresa deve ter um sistema de informações para guiar e coordenar as atividades dos tomadores de decisão descentralizados.

Os autores ressaltam, ainda, que em resposta ao aumento da competitividade muitas empresas, inclusive as de serviços, que antes atuavam em ambientes estáveis, como é o caso das IES, estão mudando sua forma de organização, e isto se faz necessário, em função das mudanças do ambiente.

O crescimento constante do número de instituições particulares de ensino superior vem tornando o setor cada vez mais competitivo, e obriga as IES com estruturas maiores a repensarem seu sistema de controle de gestão. A forma de gestão centralizada faz com que as decisões sejam mais lentas, quando na realidade se exige maior rapidez. Assim, a descentralização melhora a gestão, pois maiores responsabilidades são passadas às unidades e estas agilizam o processo.

Souza e Ott (2003) relatam que os gestores das instituições de ensino perceberam que para sobreviver na atualidade, faz-se necessária uma nova forma de pensar, administrar e controlar as diversas atividades, devido à complexidade da gestão decorrente do crescimento que elas têm experimentado.

Nesse contexto as IES que objetivam a continuidade e a expansão de suas atividades num ambiente competitivo, precisam adaptar-se às exigências impostas pelo mercado para que, assim, seja possível alcançar a eficácia organizacional desejada via melhores resultados econômicos.

Conforme afirmam Batista, Rivas e Freitas (2002), até 1995 as IES atuavam em um ambiente estável e até confortável, em que havia crescimento do número das matrículas e quase não existiam instituições concorrentes.

Os autores exemplificam que um modelo de gestão centralizado era viável em uma organização com cinco mil alunos em um único *campus*, em um ambiente competitivo pouco agressivo; porém, atualmente, é completamente diferente.

A gestão de uma instituição que supostamente aumenta de cinco mil para vinte mil alunos, com uma operação *multicampi*, em um clima competitivo e com um perfil de demanda por serviços de educação que se transforma rapidamente, é mais eficaz ao adotar uma estrutura organizacional e decisória descentralizada, com um modelo operacional e profissional, com uma postura mais empreendedora dos seus gestores (BATISTA; RIVAS; FREITAS, 2002).

Garcia (2005a) afirma que para corrigir a fraqueza do modelo centralizado, é necessário que o processo gerencial seja focado na pessoa do coordenador do curso, área ou unidade, e este, além de professor, precisa ser um executivo de uma unidade de negócio.

Em assim sendo, deverá esse gestor participar ativamente do processo de planejamento, execução e controle de suas atividades, tanto na esfera acadêmica como econômica. Tem-se, então, a fusão da gestão acadêmica com a gestão econômica, no âmbito de uma unidade de negócio.

Garcia (2005, p. 1) destaca as “três grandes tendências que serão observadas no mercado da educação superior privada no Brasil: segmentação, profissionalização e terceirização”.

Quanto à segmentação, segundo o autor, ela poderá ocorrer de várias formas, porém a mais evidente será a segmentação por preço, sendo que algumas IES irão se posicionar na oferta de cursos com preços menores, enquanto outras irão buscar um público de maior poder aquisitivo. Para o autor, as instituições que ficarem no meio do caminho, nem caras e nem baratas, ou que possuírem alguns cursos caros e outros baratos enfrentarão dificuldades, principalmente com os custos de manutenção de cursos como medicina e odontologia.

Em relação à profissionalização, o autor comenta que há uma tendência da profissionalização da gestão, sendo que o procedimento de divisão entre a gestão acadêmica e a administrativa não funcionará. A tendência será a fusão dessas gestões.

Outra ação que já vem sendo utilizada e com sucesso por várias organizações é à terceirização. Garcia (2005, p. 3-4) salienta que “é muito comum encontrar IES que, além de prestarem serviços educacionais, possuem em seus quadros faxineiros, seguranças, programadores, jornalistas, encanadores, gráficos, etc.”. Porém, acrescenta que a terceirização destas atividades é a melhor opção, pois concentra-se o pessoal da instituição na atuação da atividade fim, e transfere-se as demais atividades para outras empresas, que estão melhor estruturadas para desenvolvê-las e, em muitos casos, com valores inferiores. Cabe ressaltar a necessidade da realização de estudos de viabilidade econômica e posteriormente a terceirização realizar avaliações regulares da qualidade dos serviços executados.

Segundo o autor, além das atividades citadas, nos próximos anos irão surgir muitas empresas prestadoras de serviços para instituições de ensino, hoje restritos a consultorias de serviços educacionais. Estas empresas desenvolverão até mesmo atividades acadêmicas, tais como: organização e oferta de programas de iniciação científica e monitoria; oferta e acompanhamento dos estágios dos alunos; estruturação dos programas de trabalhos de conclusão de curso; e talvez no futuro até a preparação do conteúdo das aulas. Restam entretanto, interrogações quanto a validade e qualidade deste tipo de serviços.

Tachizawa e Andrade (2002) destacam que o modelo de gestão de uma IES deverá objetivar, principalmente, o controle e as informações das atividades-fim, uma vez que as atividades-meio são comuns a todas as organizações, sugerindo para estas a implementação de estratégias para terceirização. Mantendo-se as atividades da IES para as áreas acadêmica, administrativa e financeira, torna-se mais simples o processo de transferência das decisões aos gestores das unidades.

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, sendo que 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 econômica seja mais eficaz.

Solomons (1965) salienta que a descentralização é um termo genérico; já o conceito de divisionalização inclui a noção de responsabilidade delegada por resultados. Dessa forma, o termo que melhor se adapta a esta pesquisa é a divisionalização, pois permitirá a mensuração do resultado e avaliação de desempenho das unidades de uma IES.

A descentralização e a divisionalização são formas de gestão que vêm sendo utilizadas nas grandes organizações empresariais tradicionais, e agora também são indicadas por autores como Braga e Monteiro (2005) e Tachizawa e Andrade (2002) para as IES.

2.4.2 Vantagens e desvantagens da descentralização

Gomes e Salas (2001) destacam que o problema que surge com a maior dimensão da descentralização é o da coordenação das unidades. Deve-se evitar que cada uma das unidades descentralizadas atue de forma isolada. Isto porque muitas atividades ocorrem de forma integrada nas organizações. É necessário estabelecer instrumentos que garantam que as unidades busquem não somente o atendimento de seus objetivos, mas atuem de forma a alcançar o melhor resultado para a instituição.

As vantagens da descentralização segundo Tavares (2005, p. 37), indicam

que por meio das unidades estratégicas de negócios (UEN's), a empresa estaria apta a tomar decisões de várias maneiras: eliminando os negócios fracos, mantendo os que apresentassem perspectiva de boa rentabilidade e investindo naqueles com maior potencial.

Segundo Anthony e Govindarajan (1995), os benefícios da descentralização são: (a) motivação dos gerentes de níveis inferiores; (b) incentivo à rápida tomada de decisão; (c) aumento da responsabilidade e comprometimento; (d) cooperação no desenvolvimento e melhoria de processos; (e) melhoria de foco na resolução de problemas.

Para Maher (2001), quanto maior for a organização e mais complexas e diversas forem as suas decisões, mais ela se beneficiará com a descentralização. No Quadro 6 são apresentadas as vantagens do processo de descentralização.

Respostas mais rápidas: as decisões, quando centralizadas, provocam perda de tempo durante o processo de comunicação ao gerente local.

Otimização do uso do tempo de gerenciamento: O gerente geral deve se ocupar com as decisões de alto nível; enquanto o gestor local deve tomar as decisões operacionais, até mesmo pelo conhecimento técnico e local do problema.

Redução do tamanho dos problemas: dividindo-se os grandes problemas em problemas menores, as soluções tornam-se mais fáceis; desta forma, a descentralização reduz a complexidade dos problemas administrativos.

Treinamento, avaliação e motivação dos gerentes locais: a descentralização permite aos gerentes locais receber treinamento sobre a tomada de decisão. Dessa forma, a gerência geral avalia o desempenho e o potencial dos gerentes locais, que poderão ser promovidos, gerando assim, motivação para atingir os melhores resultados.

Quadro 6 - Vantagens do processo de descentralização

Fonte: Adaptado de Maher (2001, p. 696-697).

Anthony e Govindarajan (1995) apontam as desvantagens do processo de descentralização: (a) divergência de objetivos; (b) realização de atividades em duplicidade; (c) diminuição da lealdade com o todo organizacional; (c) aumento nos custos de levantamento das informações.

Já Maher (2001) apresenta como principal desvantagem da descentralização a possibilidade de o gestor local tomar decisões que sejam conflitantes com os objetivos globais da organização, causando prejuízos ou, mesmo, a redução do resultado.

O processo de descentralização das organizações eleva os custos de controle e o monitoramento das atividades, o que leva Maher (2001) a sugerir que as organizações devem avaliar os custos e benefícios da descentralização.

As IES se deparam com um cenário competitivo que exige rapidez e agilidade na tomada de decisões, o ideal seria centralizar em um grupo mais restrito as decisões estratégicas, tais como, nível de crescimento e investimentos em imobilizados relevantes, e descentralizar as demais decisões acadêmicas e administrativas para as unidades como: contratação, demissão, promoção de funcionários e professores, investimentos de menor valor, valor das mensalidades, abertura de turmas, entre outros.

As decisões que seriam descentralizadas para as unidades seriam avaliadas constantemente pela reitoria, através do controle dos resultados obtidos pelas atividades (cursos) e pela própria unidade (avaliação de desempenho dos gestores).

2.4.3 Processo de controle e o grau de descentralização

O processo de controle inicia-se com o estabelecimento das metas planejadas pela instituição. Após, é feita a comparação dos resultados realizados com os previstos e se completa quando ações são tomadas visando à correção dos desvios detectados, por meio de uma melhor orientação da execução dos planos ou da revisão dos objetivos previstos originalmente (GUERREIRO, 1989).

De acordo com Maximiano (2002, p. 420-421), o processo de controle compreende as seguintes etapas:

- a) definição dos resultados esperados: identificação do objetivo e das formas de conseguir as informações sobre o andamento das alternativas que buscam alcançá-lo;
- b) mensuração: uso de informações para medir as atividades que buscam alcançar esse objetivo;
- c) avaliação: comparação entre essa atividade real (desempenho observado) e o objetivo (desempenho esperado);
- d) ação corretiva: algum tipo de ação que corrija ou reforce as atividades para assegurar a realização do objetivo, ou que mostre a necessidade de alterá-lo.

O controle no processo de gestão permite o *feedback* das causas dos eventuais desvios ocorridos entre os resultados planejados e os resultados obtidos. As causas dos desvios podem ocorrer por erros na fase de planejamento, principalmente estratégico, em função das variações ambientais, ou mesmo na fase de execução com a tomada de decisão errada pelos gestores.

Arantes (1998) explica que os erros de planejamento normalmente ocorrem por mudanças significativas nas variáveis ambientais que norteariam a definição das diretrizes estratégicas que irão afetar o planejamento operacional. Já os erros de execução são em decorrência das decisões ineficientes dos gestores locais durante a realização das transações.

A etapa do controle tem o papel de garantir a realização dos objetivos planejados. É importante ressaltar que para uma análise e avaliação das decisões tomadas pelos gestores e, conseqüentemente, do seu desempenho gerencial, esta deverá ser realizada em função das responsabilidades e autoridades que lhes foram delegadas, por meio dos planos pré-

estabelecidos no planejamento estratégico e delineados no planejamento operacional. (GUERREIRO, 1989).

Segundo Gomes e Salas (2001), o grau de descentralização influenciará no sistema de controle, pois, quanto maior for a descentralização mais difícil e oneroso será o processo. A organização deverá definir como as decisões serão tomadas antes de planejar seu sistema de controle atribuindo aos gestores autoridade e responsabilidade clara sobre o que ele deverá realizar.

Atkinson *et al.* (2001) salientam que a descentralização requer o apoio de um sistema de controle por resultados e que o responsável pela tomada de decisão deve ter conhecimento do que é relevante para o sucesso da organização, além de informações que dêem suporte na avaliação das alternativas e na escolha do melhor curso para a ação.

Diehl (2004) apresenta um resumo dos sistemas de controle de gestão, conforme pode ser verificado no Quadro 7:

SISTEMA DE CONTROLE	CONCEITO	EXEMPLO DE INDICADORES
Sistema de Gerenciamento de Custos	Sistemas e subsistemas de nível gerencial que permitem a gestão de custos deve ser associado com o sistema contábil, mas utilizar informações de custos independentemente dos PCGA — Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. Chamada de contabilidade gerencial.	— Custo por setor — Custo por centro de custos — Custo por produto
Sistema Contábil	Sistema de contabilidade tradicional (fiscal e societária), voltada principalmente ao atendimento de exigências legais e submetida aos PCGA, em geral, somente em nível gerencial.	— Valor dos estoques — Informações-base para as demonstrações financeiras (Balanço, Demonstração do Resultado do Exercício etc.)
Sistema de Controle Estratégico	Voltado ao monitoramento das variáveis de nível estratégico.	— Participação no mercado — Rentabilidade — Posições competitivas relativas
Gestão Estratégica de Custos	Busca iluminar e ampliar a gestão de custos ao propor temas adicionais para o Controle gerencial de custos.	— Posição relativa de custos na cadeia de valor — Análise da posição estratégica em termos de custos — Direcionadores de custos.

Quadro 7 - Resumo dos sistemas relativos a controle de gestão

Fonte: Adaptado de Diehl (2004, p. 93).

Conforme observado no Quadro 7, muitas são as formas de controles de custos e de gestão que podem ser utilizadas pelas organizações. O que irá determinar o sistema de controle a ser utilizado são os objetivos e as informações necessárias para a organização, bem como os indicadores que serão observados no controle dos resultados.

Diehl (2004) salienta que o controle deverá ser utilizado de acordo com as estratégias da organização, podendo estas ser definidas para os serviços ou produtos ou, ainda, por unidades de negócio. A estratégia, independente da definição, deve ser revista ao longo do tempo.

Segundo o autor, para que as informações necessárias ao processo de controle sejam adequadas, é importante o envolvimento dos contadores nas decisões das estratégias de mercado, no custeamento dos produtos e principalmente, no monitoramento dos custos devendo, ainda, a organização ter um olhar permanente para o mercado.

Gomes e Salas (2001) salientam que, em uma organização descentralizada é necessário um sistema de controle formalizado, que deverá estar adequado para controlar as variáveis concretas sobre as quais incide a gestão descentralizada, sendo que, para isso, deverá ser definido claramente o poder de decisão que será transferido a cada responsável.

Quanto maior for a organização, mais detalhado deverá ser o desdobramento dos objetivos globais e específicos aos centros de responsabilidade ou unidade de negócios. Dessa forma, haverá a vinculação da estratégia à estrutura organizacional, e a tomada de decisão será coerente com as diretrizes globais, tornando-se possível a divisionalização da instituição (GOMES; SALAS, 2001).

Em uma estrutura divisionalizada deve-se orientar os controles por resultados, por meio 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; SALAS, 2001).

De acordo com Gomes e Salas (2001), o controle por resultados é aplicado em empresas com dimensões grandes e bastante competitivas, baseando-se em um sistema de controle econômico-financeiro.

Segundo os autores, suas características são: o alto grau de descentralização do estabelecimento dos objetivos, a utilização de centros de responsabilidade, o elevado grau de formalização, a estratégia formalizada com ênfase no mercado, além da cultura voltada para resultados.

Uma estrutura descentralizada implica maior necessidade de controle, pois quanto maior o grau de descentralização, maior será o grau de autonomia e responsabilidade dos gestores. Dessa forma, o controle deverá prestar informações que permitam a avaliação da tomada de decisão e do desempenho dos responsáveis pelas unidades de negócios (GOMES; SALAS, 2001).

Os sistemas desenvolvidos apresentam sinais claros da preocupação dos gestores em ligar as estratégias, diretrizes, metas e operações com planos de incentivos voltados para resultados dos centros de responsabilidade.

A limitação do controle por resultados é a fragilidade do próprio conceito do resultado, uma vez que se relaciona com a participação e motivação das pessoas envolvidas no processo de definição de controles, os quais servirão para avaliar o desempenho dos centros de responsabilidade.

No Quadro 8, são apresentados resumidamente os sistemas de controle em relação à estrutura da empresa.

TÓPICOS	CENTRALIZADO	DESCENTRALIZADO
Sistemas de Controle	Pouco sofisticado. Mecanismos informais. Normas rígidas	Muito sofisticado. Mecanismos formais. Controle financeiro.
Indicadores de Controle	Quantitativos, nem sempre orientados para resultados.	Quantitativos, orientados para resultados.
Sistema de Informação	Orientado ao resultado global. Pouco orientado ao controle de responsabilidades.	Orientado à tomada de decisões e ao controle da atuação dos responsáveis dos centros ou unidades.
Processo de Planejamento	Inexistente ou intuitivo. Quando ocorre, pode ter caráter burocrático.	É fundamental para lograr o consenso sobre os objetivos globais.
Sistema de Avaliação	Baseado em informação não-financeira.	Baseado em informações financeiras (Resultado dos centros ou unidades) e não-financeiras.

Quadro 8 - Sistemas de controle em função do grau de descentralização

Fonte: Gomes e Salas (2001, p. 128).

Pelas definições apresentadas por Gomes e Salas (2001) se a forma estrutural adotada pela ES for a descentralizada, o controle deverá ser formalizado por meio de controles financeiros e não-financeiros e orientado para resultados. Com a descentralização, o sistema de informações deverá permitir a avaliação dos resultados e desempenhos por centro de responsabilidade ou por unidade de negócios.

Salienta-se, entretanto, a consideração dos autores de que em uma organização descentralizada, o planejamento é importante, como orientação aos gestores locais, no alcance dos objetivos globais da instituição, pois estes poderão colocar os objetivos de suas unidades acima dos objetivos da organização.

Atkinson *et al.* (2001) ressaltam que para melhoria do processo, o controle a ser adotado em uma instituição descentralizada é o financeiro, avaliando os resultados financeiros. O controle será focado em encontrar as melhores decisões, sinalizando o que precisa ser avaliado e melhorado. As medidas de desempenho usadas no controle financeiro incluem: receitas, custos, resultados, retorno sobre investimento e valor econômico adicionado.

Os autores salientam que antes de definir as formas de controle, é importante conhecer e entender o funcionamento dos centros de responsabilidade, que são os diferentes tipos de unidades descentralizadas nas instituições objeto do controle financeiro.

2.4.4 Centros de Responsabilidade

Um centro de responsabilidade é uma unidade da empresa na qual um gestor é responsável pela forma de controle de custos, de receitas, dos lucros e pelo retorno do investimento (ATKINSON *et al.*, 2001).

De acordo com Pereira (2001), os custos, receitas e ativos, para uma gestão econômica eficaz, devem ser identificados nas áreas de responsabilidade da empresa. É por meio desta identificação que surgem os conceitos de centros de custos, dos resultados e de investimentos.

Maher (2001) apresenta os principais tipos de unidades descentralizadas: centro de custos, centro de receitas, centro de lucros e centro de investimentos. Atkinson *et al.* (2001, p. 618-626) apresentam os conceitos destas:

- Centros de custos: são centros de responsabilidade em que os funcionários controlam os custos, mas não controlam as receitas ou o nível de investimentos.
- Centros de receitas: são centros de responsabilidade em que os participantes controlam as receitas, mas não o custo do serviço prestado, ou o nível de investimentos no centro de responsabilidade.
- Centros de lucro: são centros de responsabilidade em que os gerentes e outros funcionários controlam as receitas e os custos dos serviços prestados.
- Centros de investimentos: são centros de responsabilidade em que o gestor e outros funcionários controlam receitas, custos e nível de investimentos.

A adoção, pela empresa, dos centros de investimentos, também chamados de unidades de negócios, é preferível à medida que oferece uma forma de controle na qual os gestores buscam sempre o melhor resultado, pois são avaliados pelo retorno do valor investido em sua área, e, conseqüentemente, tomarão decisões que gerem um desempenho satisfatório para as mesmas (ATKINSON *et al.*, 2001).

Para Campiglia e Campiglia (1995), faz-se necessário acompanhar e medir o desempenho de cada uma dessas unidades separadamente, para que se possa isolar informações que permitam corrigir desvios na atividade específica que deve sofrer a ação corretiva, no ponto certo dessa atividade e da forma mais adequada. De nada adianta somente avaliar a empresa como um todo e chegar à conclusão geral de que ela vai bem ou de que não vai bem.

Os autores entendem que se o resultado não vai bem ou se não vai tão bem quanto deveria, é preciso saber quem ou o que é que não vai bem dentro da instituição: esta ou aquela unidade, esta ou aquela atividade ou serviço, aqueles dispêndios de tal órgão administrativo. A definição dos centros de responsabilidade é essencial para tal procedimento de controle e avaliação de desempenho.

Em resumo, o que se deseja é medir o desempenho de cada área ou atividade e atribuir a um responsável o resultado dessa avaliação. Essa é a idéia principal que motiva a

determinação de um centro de responsabilidade e a designação de um profissional responsável pela gestão desse centro.

O Quadro 9 apresenta um resumo dos centros de responsabilidade e os fatores que os influenciam.

FATORES	CENTRO DE CUSTO	CENTRO DE RECEITAS	CENTRO DE LUCRO	CENTRO DE INVESTIMENTO
Controlado pela gerência do centro	Custos	Receitas	Custos e receitas	Custos, receitas e significativo controle sobre os investimentos.
Não controlado pela gerência do centro	Receitas, investimentos em inventário e ativos fixos.	Custos, investimentos em inventário e ativos fixos.	Investimentos em inventário e ativos fixos.	
Medido pelo sistema contábil	Custos relativos a alguma meta (em geral um orçamento).	Receitas relativas a alguma meta (em geral um orçamento).	Lucro relativo a alguma receita (em geral um orçamento).	Retorno sobre o investimento relativo a alguma meta.
Não medido pelo sistema contábil	Desempenho de outros fatores de sucesso além do custo.	Desempenho de outros fatores de sucesso além da receita.	Desempenho de outros fatores de sucesso além do lucro.	Desempenho de outros fatores de sucesso além do retorno sobre investimento.

Quadro 9 - Tipos de Centros de Responsabilidade

Fonte: Atkinson *et al.* (2001, p. 626).

Observa-se que a utilização de centros de investimentos constitui a melhor forma de avaliação do gestor, pois ele próprio e a controladoria poderão avaliar não somente os custos, as receitas, mas também o retorno sobre os investimentos realizados em sua unidade ou setor, ou seja, esta modalidade envolve todas as medidas de controle financeiro.

Com relação aos demais tipos de centros de responsabilidades, são avaliados somente custos, receitas e resultados, e não é realizada avaliação do desempenho pelo retorno do investimento e sim por meio de outros indicadores. Cabe acrescentar que a unidade ou setor também não tem controle sobre os investimentos em ativos fixos realizados no seu centro.

2.4.5 A atividade da controladoria nas organizações

Almeida, Parisi e Pereira (2001) explicam a controladoria sob dois vértices: como ramo do conhecimento e como unidade administrativa, permitindo uma adequada visão e entendimento sobre o seu papel no controle gerencial, fase específica do processo de gestão.

Os autores argumentam que a controladoria, enquanto ramo do conhecimento apóia-se na Teoria da Contabilidade. Numa visão multidisciplinar, é a responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de informação e modelos de gestão econômica. Dessa forma visa suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores, induzindo-os durante o processo de gestão, a tomarem decisões ótimas.

Como unidade administrativa, a controladoria é responsável pela coordenação e disseminação desta tecnologia de gestão e também como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos gestores na busca da otimização do resultado global da organização. Tal otimização corresponde à missão da controladoria.

Mosimann e Fisch (1999, p. 88) definem controladoria

como o órgão administrativo que tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) salientam que a controladoria, dependente da cultura organizacional vigente para ser eficaz em sua missão. Essa cultura organizacional tem sua gênese no subsistema institucional e, em função da missão, crenças e valores assumidos, será definido o modelo de gestão que estabelecerá a maneira como a empresa será conduzida.

Assim, a controladoria contribuirá na definição do modelo de gestão e no estabelecimento, entre outras, das seguintes regras para os gestores: (a) grau de autonomia dos gestores; (b) processo de gestão; (c) forma de avaliação de desempenhos; (d) sistema de recompensas e punições.

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 351), no processo de gestão econômica as funções da controladoria são: (a) subsidiar o processo de gestão; (b) apoiar a avaliação de desempenho; (c) apoiar a avaliação do resultado; (d) gerir os sistemas de informações; (e) atender aos agentes do mercado.

Dessa forma, Mosimann e Fisch (1999) destacam que no desempenho de tais funções a controladoria atua em todas as fases do processo de gestão: planejamento, execução e controle, atuando como fornecedora de informações.

A Figura 5 apresenta o sistema de informações necessárias à controladoria.

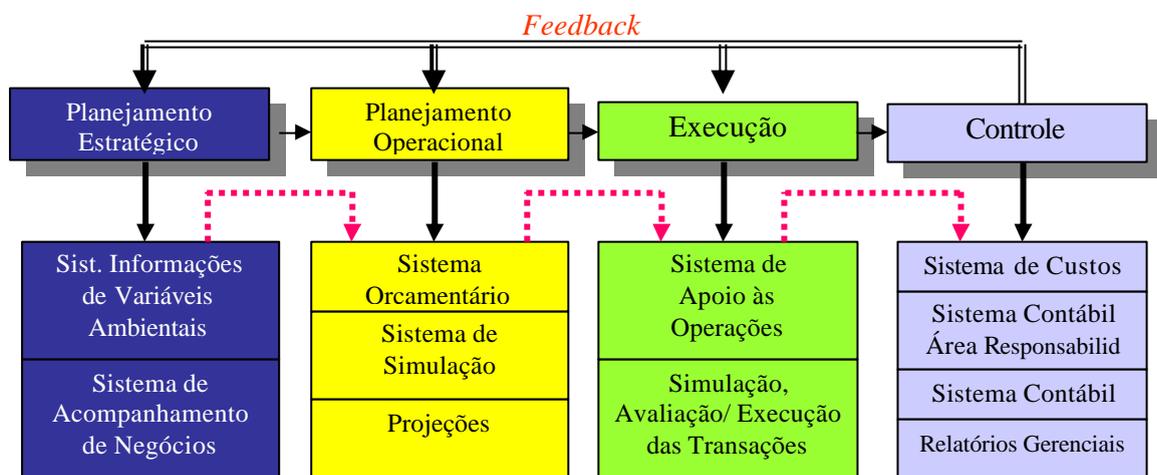


Figura 5 - Sistema de Informações para Controladoria

Fonte: Nascimento e Souza (2006).

É necessário, portanto, primeiramente, estabelecer o modelo de gestão que assegure o alcance dos resultados esperados pela instituição, utilizando um processo de gestão com as fases de planejamento, execução e controle das atividades. A controladoria atua em todas as fases como suporte informacional aos gestores, apoiando-os no processo decisório.

Padoveze (2004) destaca que a controladoria em empresas segmentadas por unidades de negócio tem ênfase nos resultados, tendo sua premissa de atuação voltada para o resultado da unidade ou lucro das atividades sob responsabilidade de cada gestor.

A controladoria contribuirá como instrumento para a implantação da gestão econômica e com as informações necessárias para que os gestores tomem as melhores decisões em suas

unidades. Cabe a ela ser um órgão conciliador das atividades realizadas nas unidades de negócios, buscando o melhor resultado global para a organização.

2.5 GESTÃO ECONÔMICA

A gestão econômica de uma organização refere-se à forma como são administrados seus recursos. 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 no 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.

Dessa forma, as IES devem implantar novas técnicas de gestão econômica e de geração de informações contábeis gerenciais que auxiliem os gestores no processo decisório, tanto para alcançar a missão e os objetivos como para a sustentabilidade das mesmas.

As instituições de ensino, assim como as demais organizações, necessitam um controle eficiente da gestão econômica (investimentos, custos e receitas), sob pena de não se manterem no mercado.

De acordo com Welsch (1996), o controle dos resultados envolve a preparação e a utilização de:

- um sistema de relatórios gerenciais periódicos de desempenho para cada área de responsabilidade;
- definição de objetivos globais de longo prazo, baseados na missão da instituição;

- planejamento dos resultados de longo e curto prazo, detalhado de acordo com as áreas de responsabilidade da instituição (divisões, serviços, unidades, projetos, etc.).

Um modelo de gestão econômica foi desenvolvido por Catelli (2001, p. 31), denominado GECON, e “estrutura-se com base em um entendimento da missão da empresa, do conjunto de crenças e valores da organização e das características dos gestores empresarias” e tendo como objetivo “a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e da eficiência operacionais”. A gestão econômica contempla um modelo de gestão e um sistema de informações.

O sistema de gestão econômica, de acordo com Catelli (2001, p. 30),

[...] diz respeito ao processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades e é estruturado com base na missão da empresa, em suas crenças e valores, em sua filosofia administrativa e em um processo de planejamento estratégico que busca em última instância a excelência empresarial e a otimização do resultado econômico da empresa.

Quanto ao sistema de informações, o autor afirma que a gestão econômica

[...] utiliza fundamentalmente critérios que atendam às necessidades informativas dos diversos gestores da empresa para seu processo de tomada de decisão específico que impulsionam as diversas áreas a implementar ações que otimizem o resultado global da companhia (CATELLI, 2001, p. 30).

Assim, entende-se que a gestão econômica de uma instituição compreende um sistema de informações que apóia todo o processo de gestão por meio do fornecimento de informações que orientam as decisões na busca da otimização do resultado organizacional. Portanto, a gestão econômica está voltada para a obtenção do resultado econômico, por entender que sua otimização conduzirá a instituição à eficácia, ou seja, ao cumprimento de sua missão.

Catelli (2001) ressalta que a eficácia de uma organização é resultante da eficácia das áreas que a compõem. Com isso, o resultado da organização é o somatório dos resultados das suas áreas.

A gestão econômica da instituição deve objetivar a administração por resultados. Para tal, necessita-se a integração dos modelos de gestão, de decisão e de informação para todos os gestores da organização.

O modelo de decisão deve permitir a identificação e a escolha, pelos gestores, de alternativas que levem à otimização do resultado de cada atividade sob sua responsabilidade.

A estrutura básica do modelo de decisão para gestão econômica é apresentada na Figura 6. Depreende-se que as decisões na instituição devem estar vinculadas ao planejamento anteriormente elaborado e sempre visando ao seu melhor resultado econômico. O gestor, dessa forma, deverá avaliar não somente as receitas de sua área, mas também o custo das atividades, inclusive o custo financeiro dos recursos utilizados.

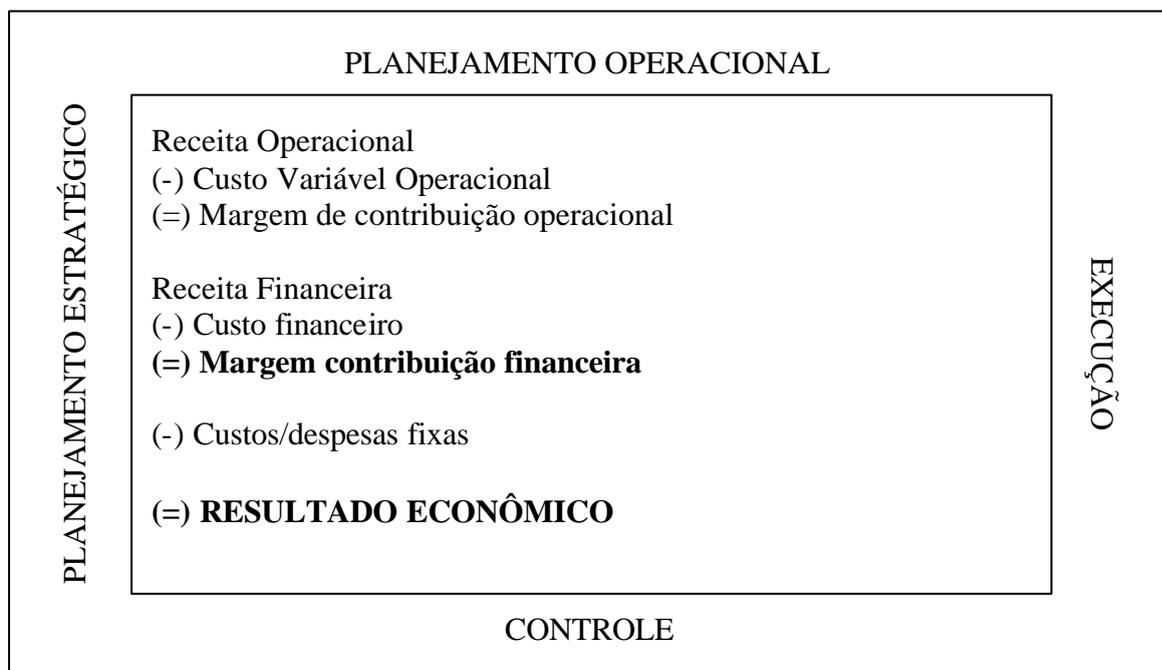


Figura 6 - Estrutura Básica do Modelo de Decisão para Gestão Econômica

Fonte: Adaptado de Guerreiro (1989, p. 67).

Sobre o modelo de decisão apresentado na Figura 6, que visa à otimização do resultado econômico da instituição e que deverá ser utilizado por todos os gestores, Guerreiro (1989) faz as seguintes considerações:

- a) o modelo conduz à otimização do resultado ao permitir a avaliação do resultado obtido com o planejado; pelo conceito de otimização, as áreas devem trabalhar para alcançar o melhor resultado, seguindo os planos da organização. Quando o

modelo de decisão está associado ao processo de gestão, a eficácia dos gestores é medida pela comparação dos resultados previstos com os realizados;

- b) o modelo permite que o resultado de cada área de responsabilidade seja avaliado individualmente: todas as decisões e avaliações de desempenho das áreas e gestores são processadas sob o mesmo critério institucional, sendo possível analisar a contribuição de cada uma delas para a eficácia total e tomar ações necessárias quanto aos pontos fracos e fortes, a fim de garantir que os resultados planejados sejam atingidos.

A correta mensuração das atividades de uma instituição é necessária, pois corresponde aos processos de transformação de recursos em serviços. Essas atividades constituem-se nos objetos de decisões dos gestores, que são os responsáveis pelo processo de tomada de decisão em suas áreas de atuação e, portanto, são responsáveis pela gestão econômica (GUERREIRO, 1989).

Hendricksen e Van Breda (1999, p. 304), tratando das informações sob a perspectiva da contabilidade como ferramenta utilizada no processo decisório, afirmam que a “[...] mensuração é o processo de atribuir valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa [...]”.

Nesse contexto, para que as decisões tomadas pelos gestores conduzam efetivamente à otimização do resultado econômico, o modelo de decisão necessita da correta mensuração dos custos e receitas que o compõem. Assim, o modelo de mensuração é de fundamental importância no processo de gestão econômica.

Para Guerreiro (1999), a mensuração do resultado econômico das atividades, das instituições deve contemplar os aspectos operacionais, financeiros e econômicos dos eventos, isto porque, em toda operação realizada pelas organizações é possível observar os três aspectos interdependentes.

A dimensão operacional das atividades diz respeito à transformação dos recursos em produtos e serviços e aos aspectos físicos envolvidos. A dimensão econômica está relacionada à associação de valores econômicos aos recursos consumidos e aos produtos e serviços gerados denominados custos (no caso dos recursos), e receitas (no caso dos produtos e serviços).

A dimensão financeira diz respeito aos prazos de pagamento, recebimento e estocagem dos recursos e produtos. Guerreiro (1999), considerando o conceito econômico de valor do dinheiro no tempo, salienta que toda atividade, independentemente dos prazos envolvidos, produz receitas e custos financeiros.

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

[...] 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.

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 (CATELLI; GUERREIRO, 2001).

No processo de gestão econômica, os gestores serão responsabilizados pelos custos sob os quais têm controle. Dessa forma, é adotado o método de custeio direto, por meio do qual são atribuídos aos serviços somente os custos variáveis a eles identificáveis (CATELLI *et al.*, 2001). Os custos fixos identificados com as áreas são a elas atribuídos, e os custos fixos, que não possuem relação direta com as áreas são deduzidos do resultado global da instituição.

Para Guerreiro (1999), a medida de eficácia das organizações é o lucro econômico, no qual o valor econômico do que é produzido ou dos serviços prestados deverá ser necessariamente superior aos recursos consumidos, ou seja, as atividades deverão gerar um resultado líquido suficiente para assegurar a reposição de todos os ativos consumidos no seu processo de realização, sendo este fator que determina a continuidade das organizações.

A adoção da gestão econômica nas IES, ou seja, a apuração dos resultados econômicos e do lucro econômico 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.

A gestão econômica destaca ainda a utilização do método de custeio direto, pelo qual são apuradas as margens de contribuição operacional e financeira de cada atividade ou áreas relevantes da instituição. A margem de contribuição permitirá a verificação das atividades, que, no caso das IES, são representados 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, poderão ser tomadas.

De acordo com Crozatti (1998), com a aplicação de um processo de gestão descentralizada e com o controle de resultados voltados para gestão econômica nas instituições, os gestores deverão ter os seguintes atributos:

- a) autoridade: na gestão econômica a autoridade é delegada formalmente, sendo compatível com as funções e responsabilidades atribuídas aos gestores;
- b) estilo de gestão: como forma de promover a integração das áreas, a gestão econômica adota o estilo participativo de gestão, no qual os gestores são motivados a buscar os melhores resultados de suas unidades e para a instituição como um todo e, ainda, estar comprometidos com o atendimento contínuo da missão organizacional;
- c) postura dos gestores: considerando que cada gestor conhece suas funções e responsabilidades e possui autoridade para executá-las, deve fazer as coisas acontecerem, adotando uma postura empreendedora e buscando a eficiência e a eficácia dos recursos da instituição;
- d) processo de gestão: na busca da situação futura desejada, o processo de gestão abrange as etapas de planejamento estratégico e operacional, execução e controle;
- e) avaliação de desempenho: como forma de direcionar os gestores a tomar decisões que levem à otimização dos resultados da empresa como um todo, o critério utilizado para sua avaliação e das áreas sob sua responsabilidade é o

resultado econômico, decorrente de suas decisões nas fases de planejamento ou execução.

Com a implantação da gestão econômica, a controladoria assume papel de destaque. Ponte e Santos (1999, p. 16), apresentam as funções fundamentais da controladoria no processo de gestão econômica, como segue:

- gerir o sistema de informações econômico-financeiras de modo a apoiar as diversas fases do processo de gestão, promovendo informações requeridas pelos diversos tomadores de decisão;
- participar do processo de planejamento, garantindo a consistência e a viabilidade econômica do plano;
- promover a interação entre as áreas, dirimindo eventuais conflitos e conduzindo à otimização do resultado do todo;
- acompanhar continuamente o cumprimento do planejado, a fim de identificar os desvios e necessidades de ajustes;
- propiciar uma avaliação adequada dos resultados da empresa e do desempenho de seus gestores.

É importante ressaltar que a controladoria atua em todas as fases do processo de gestão, de forma a unir os esforços, fornecendo informações que suportem as decisões que os gestores tomam em suas áreas de atuação, realizando também o acompanhamento do cumprimento dos planos firmados.

Verifica-se que a controladoria, na gestão econômica, não atua simplesmente como fornecedora de informações, mas na transmissão dos conceitos da gestão econômica, fornecendo para todos os gestores os instrumentos necessários para a tomada de decisão na busca do resultado otimizado para a empresa.

2.6 SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

Para um processo de gestão econômica eficaz, faz-se necessário ter informações oportunas e confiáveis. Benedicto (1997) ressalta que a informação eficiente é aquela em que os seus benefícios superam os seus custos e contribui para a obtenção da eficácia da instituição.

Segundo Benedicto (1997, p. 99), “o sistema de informação deve atender às necessidades dos gestores em todas as fases do processo de gestão, integrando todas as atividades dentro das áreas de responsabilidade na instituição”.

Os princípios do sistema de informações para gestão econômica que devem orientar a concepção do sistema de informações, de acordo com Guerreiro (1989, p. 307-308), são os seguintes:

- a) princípio do condicionamento sistêmico: o sistema de informação depende do processo de gestão e este do sistema institucional (crenças e valores);
- b) princípio da coerência do processamento de dados: o mesmo sistema que processa o realizado processa o orçado;
- c) princípio da utilidade da informação: a informação só é útil se atende ao modelo de decisão do usuário;
- d) princípio da avaliação de desempenho (*accountability*): os gestores recebem autoridade para decidir sobre os recursos da empresa e devem, portanto, prestar contas de suas ações (avaliação de desempenho das áreas organizacionais);
- e) princípio do controle: as causas dos desvios devem ser segregadas de forma que propiciem e facilitem as ações necessárias;
- f) princípio da avaliação do resultado: todos os serviços prestados e as diversas atividades da empresa devem ter os seus resultados mensurados;
- g) princípio da mensuração econômica: a avaliação de desempenho e a avaliação do resultado devem ser efetuadas com base em conceitos econômicos;
- h) princípio da tridimensionalidade da gestão: todo processo de tomada de decisão envolve os aspectos operacional, financeiro e econômico;
- i) princípio da caracterização dos eventos econômicos: devem ser identificadas as áreas ou atividades relevantes e que serão mensuradas e reportadas ao sistema de informação;

- j) princípio da motivação das pessoas para a eficácia empresarial: devem ser utilizados conceitos e critérios que sejam lógicos, racionais e imparciais que estimulem os gestores a implementarem ações que beneficiem a empresa como um todo;
- k) princípio da identificação do modelo de decisão dos gestores: em nível de cada atividade ou área deve ser analisado como os gestores tomam as decisões, para que possam ser caracterizadas as informações adequadas.

As organizações necessitam de um sistema de informações que seja constantemente revisado e que os ajustes do planejamento inicial sejam feitos, sempre que ocorrem mudanças substanciais. Também o orçamento, peça fundamental de controle deverá ser atualizado para que se assegure o controle das operações, tanto dos custos como dos resultados econômicos.

Nesse contexto, observa-se a importância da informação, que é vital para todas as IES, sendo que é necessária a manutenção de um sistema de informações que oportunize aos gestores das áreas as informações necessárias tanto para a tomada de decisão quanto para a avaliação do processo.

2.6.1 Contabilidade de custos x contabilidade gerencial

A contabilidade de custos nasceu com a revolução industrial no início do século XVIII. Sua principal função era registrar os custos que capacitavam o administrador a avaliar os estoques, a determinar mais corretamente os resultados e a levantar balanços (MARTINS, 2003).

Segundo o autor, com o crescimento das empresas e o conseqüente aumento da distância entre a alta administração e os gestores (descentralização), a contabilidade de custos passou a ter também um papel importante no auxílio do controle de desempenho, ou seja, de caráter gerencial.

Para Hansen e Mowen (2001), a contabilidade de custos tem como objetivo a determinação de quanto algo custa. Nesse sentido, ela contribui com a contabilidade

financeira. Já a contabilidade gerencial utiliza as informações de custos para dar suporte ao planejamento, ao controle e à tomada de decisão.

Padoveze (2003) define a contabilidade de custos como sendo o processo de mensuração econômica dos recursos (produtos, serviços e direitos) adquiridos para a obtenção e a venda dos produtos e serviços da organização. Resumindo, custo é o valor pago por algo.

A contabilidade de custos dá suporte a duas importantes funções da empresa: o controle de custos e as informações para a tomada de decisão (MARTINS, 2003).

As informações que os subsistemas da contabilidade podem apresentar são definidas pelo enfoque dos usuários das mesmas. De acordo com Ott (2004), a contabilidade financeira fornece informações para os usuários externos; a contabilidade de custos foca-se na avaliação e controle dos custos, visando reduzi-los; já a contabilidade gerencial destina-se a prestar informações para o processo decisório, baseada na maximização dos resultados da instituição.

Para a Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos, (*apud* Padoveze, 2004, p. 35), contabilidade gerencial é

o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Warren, Reeve e Fess (2001), ao tratarem da contabilidade gerencial, destacam a sua função de suprir os gestores divisionais com informações para suas decisões, ao mesmo tempo em que utilizam técnicas específicas para avaliação do resultado dos desempenhos no nível das áreas de negócios, ou seja, é a base para a contabilidade divisional.

Para Ott (2004), a contabilidade gerencial deve estar vinculada aos objetivos e metas da instituição. As informações por ela elaboradas devem ser pertinentes e atender no tempo certo as demandas dos gestores, para que estes possam tomar as decisões corretas e alcançar os resultados planejados e desejados.

Dessa forma, vê-se que a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial são fundamentais para a organização, pelas informações que prestam e pelo subsídio aos gestores

na tomada de decisão. Além disso, também fornecem elementos que possibilitam apurar o resultado de produtos, unidades organizacionais e da entidade como um todo.

2.6.2 Classificação dos elementos de custos

Para Padoveze (2003), convém distinguir entre as principais terminologias de custos para clarear os significados em sua utilização nos modelos de decisão das organizações, tais como:

Despesa: é um gasto ocorrido em determinado período, lançado diretamente no resultado do exercício, diminuindo desta forma a riqueza da empresa. Representa os gastos para administrar ou distribuir os produtos ou serviços da organização; exemplos em uma IES: *marketing*, material promocional, salários do pessoal da contabilidade.

Investimentos: correspondem aos gastos em ativos que serão imobilizados em razão da vida útil exemplo: projetor multimídia, TV, DVD, computadores.

Custo: são os gastos necessários para fabricar os produtos ou serviços da organização. Pode-se entender por custo os gastos relacionados aos produtos, sendo que será transformado em despesa quando de sua realização ou consumo; exemplo em uma IES: despesa com pessoal, energia elétrica e materiais, como giz, folhas, revistas.

De acordo com Martins (2003) e Padoveze (2003), na classificação dos elementos de custos é importante definir a sua relação com o objeto de custeio, conforme destacado a seguir:

Custos diretos: são custos que podem de forma fácil e precisa ser apropriados ou identificados com um objeto particular em consideração como: atividades, produtos e/ou serviços. Para Padoveze (2003), os atributos que definem um custo direto em relação ao serviço prestado são: possibilidade de verificação e de medição; identificação clara e de visualização em relação ao serviço final. Exemplo em uma IES: salários dos professores por aulas ministradas em um curso.

Custos indiretos: são custos que não podem ser rastreados para um objeto de custo, pois não estão diretamente relacionados à realização de um serviço ou atividade. De acordo com Padoveze (2003), para serem distribuídos aos serviços ou unidades são utilizados critérios de rateio. No caso de uma IES, os custos indiretos de um curso seriam, por exemplo, a direção, a secretaria, os laboratórios, a reitoria e os setores administrativos, entre outros.

Padoveze (2003) salienta ainda que os custos podem ser classificados em fixos, aqueles que não variam com o volume de atividades, ou seja, não há alteração do valor desses custos, nem para mais nem para menos, com as mudanças de volume dos produtos finais. Um exemplo de custo direto fixo para uma IES é o custo do professor, que não se altera em relação ao número de alunos na sala. Já um exemplo de custo indireto fixo é o aluguel de prédio, que compreende diversas salas de diversos cursos; e variáveis, aqueles que variam proporcionalmente ao nível de atividades e são atribuídos aos serviços prestados. Exemplo em uma IES seria o consumo de materiais tais como: folhas, *toner*, *xerox*, que variam em função da quantidade de alunos, turmas, cursos.

A mensuração do resultado econômico considera as atividades necessárias para produzir um bem ou serviço. Custear as atividades corresponde a mensurar os custos diretos (fixos e variáveis) identificados com elas.

Conforme Benedicto (1997), em uma IES os custos diretos são identificados diretamente aos serviços, e estes correspondem por exemplo: (1) ao custo de uma turma de alunos; (2) ao custo de um curso; (3) ao custo de um projeto de pesquisa. Tais custos envolvem o salário do pessoal docente, material pedagógico, entre outros, que possam ser alocados e identificados na atividade ou serviço escolhido.

Em relação aos custos indiretos, Horngren *et al.* (2000) salientam que, por sua natureza, não podem ser associados às atividades, ou seja, são os que não podem ser classificados diretamente a nenhuma área.

Benedicto (1997) apresenta alguns exemplos de custos indiretos ou estruturais em uma IES: salários do pessoal de segurança e limpeza, manutenção e conservação de áreas em geral, pessoal de apoio administrativo (contabilidade, recursos humanos, compras, financeiro e almoxarifado).

Com relação aos custos fixos, Horngren *et al.* (2000) classificam-nos como os custos que, refletindo a capacidade de manter um volume de atividade planejada, se mantêm inalterados dentro de certa estrutura.

Para Benedicto (1997), os custos fixos são controlados por algum nível da organização, mas quando se alocam esses custos por meio de rateios, dissolve-se a responsabilidade e perde-se o seu controle. Martins (2003) destaca que para fins gerenciais e decisórios, os custos fixos devem ser tratados com muito cuidado e até desconsiderados em alguns casos.

Para uma gestão econômica eficaz, é fundamental o controle de custos por meio de informações gerenciais e da transferência de responsabilidade ao gestor do controle dos custos de sua unidade ou área.

2.6.3 Métodos de Custeio

Segundo Souza (2001, p. 43), “método de custeio tem sido reconhecido ao longo do tempo como processo, critério, forma ou alternativa de apropriar valores aos objetos de custeio e, portanto, diretamente relacionado com as atividades da Contabilidade de Custos”, ou seja, pode-se inferir que é a forma como os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, são apropriados aos objetos de custeio.

Os objetos de custeio podem ser caracterizados como: produtos, serviços, clientes, unidades de negócios, processos, departamentos, atividades, etc.

Os métodos de custeio possuem duas finalidades básicas: fornecer dados para a tomada de decisão, servindo como instrumento gerencial; e fornecer dados para a elaboração das demonstrações contábeis, para atendimento ao fisco, à auditoria ou a fins societários (Bolsa de Valores, CVM).

a) Custeio por absorção

Padoveze (2004) conceitua o custeio por absorção como o método de custeamento no qual, para se obter os custos dos produtos ou serviços, são considerados todos os custos diretos ou indiretos e fixos ou variáveis, sendo que os indiretos são atribuídos aos serviços por meio de critérios de distribuição.

Como o custeio por absorção distribui o esforço de toda a produção para todos os produtos ou serviços, sem computar suas diferenças, torna-se um sistema falho por causa dos rateios arbitrários e como forma de instrumento gerencial.

Na concepção de Padoveze (2004), as vantagens de utilizar o custeio por absorção são: (1) segue os princípios contábeis, sendo o método formalmente aceito pela legislação do imposto de renda; (2) agrega todos os custos, tanto os fixos como os variáveis; (3) sua implementação pode ser menos onerosa.

De acordo com Martins (2003), a crítica ao método está no fato de os custos fixos existirem independentemente da prestação ou não do serviço, desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, ainda que ocorram oscilações no volume de atividades da instituição. Uma vez que os custos fixos não dizem respeito a este ou àquele serviço ou a esta ou àquela unidade, quase sempre são distribuídos com base em critérios de rateio, os quais apresentam um maior ou menor grau de arbitrariedade.

Souza (2001, p. 47), ao observar as críticas feitas ao método de custeio por absorção, constatou que se referem à incapacidade do mencionado método no sentido de viabilizar:

- a) uma acurada apropriação dos custos aos objetos de custeio;
- b) um adequado conhecimento das reais causas geradoras dos custos;
- c) a adoção de procedimentos que efetivamente contribuam para o processo de melhoria contínua dos bens e produtos e para a eliminação de desperdícios;
- d) o conhecimento dos recursos totais – custos e despesas – demandados pelos objetos de custeio;
- e) o estabelecimento de estratégias que assegurem uma vantagem competitiva.

Enfim, o uso do método de custeio por absorção deve-se, em grande parte, à finalidade de avaliação de estoque e apuração do resultado para fins fiscais. Portanto, para as finalidades desta pesquisa não é o método indicado, pois o controle de custos e resultados pretendido é para fins gerenciais e que sirva para fomentar o processo decisório.

b) Custeio variável

O custeio variável é aquele método em que somente os custos e as despesas variáveis são atribuídos aos objetos de custeio. Os custos fixos são levados, integral e diretamente, aos resultados do período. Neste contexto, compõem o valor dos estoques dos produtos, quando estes forem os objetos de custeio, apenas os custos variáveis. As despesas variáveis identificadas com os produtos são utilizadas somente para o cálculo da margem de contribuição dos mesmos (VARTANIAN, 2000).

Este método tem como principal característica o fato de não se fazer rateios arbitrários de custos aos produtos, ou seja, somente se apropriam os custos e despesas variáveis; os fixos vão para o resultado do período.

O método de custeio variável permite que os gestores obtenham a margem de contribuição que representa o lucro variável, ou seja, é a diferença entre o preço de venda unitário do produto ou serviço e os custos e despesas variáveis por unidade de produto ou serviço. Significa que em cada unidade vendida a empresa lucrará determinado valor; multiplicando-o pelo total vendido tem-se a margem de contribuição total do produto para a empresa (PADOVEZE, 2003).

Para Martins (2003), a margem de contribuição tem a finalidade de tornar visível a potencialidade de cada produto apresentando como cada um deles contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, posteriormente, na formação do resultado da organização.

Hornngren *et al.* (2000) adicionam ainda as seguintes vantagens na utilização da margem de contribuição dos produtos ou serviços. Assim, estes índices:

- podem auxiliar a administração a decidir sobre quais produtos e serviços devem merecer maior ou menor esforço de vendas;
- são essenciais às decisões de se abandonar ou não uma linha de serviços;
- podem ser usados para avaliação e alternativas de preços de venda;
- fornecem dados para se decidir sobre como utilizar os recursos disponíveis - que muitas vezes são limitados - de maneira mais lucrativa;
- são úteis nos casos em que os preços de venda estão firmemente estabelecidos pelo mercado, porque permitem a visualização da margem de contribuição.

É importante ressaltar que, assim como o custeio variável, o custeio direto também proporciona a análise da margem de contribuição. Entretanto, o custeio direto é mais criterioso, visto que apura a margem direta por produto ou atividade, incluindo não somente os custos variáveis, mas também os custos fixos diretamente relacionados às atividades.

Ambos exigem a construção de uma demonstração para cada atividade ou unidade de negócio da empresa ou, ainda, para cada um de seus produtos distintos, proporcionando a visualização de quais atividades contribuem com a cobertura dos custos fixos.

c) Custeio Direto

De acordo com Nascimento (1989) no método de custeio direto são apropriados os custos e as despesas variáveis diretamente ao produto e, também, os custos e despesas fixas quando identificáveis a esse objeto de custeio; quando não identificáveis, tais custos e despesas fixas são lançados diretamente no resultado do período.

Deve-se ter o cuidado de não confundir esta apropriação de custos e despesas fixas identificáveis com rateios, pois tanto no método de custeio direto como no custeio variável não são feitos rateios, mas sim, apropriações.

O método de custeio direto é muito semelhante ao custeio variável e, por isso, a maioria dos autores os trata como se fosse apenas um único método; no entanto existem diferenças. No método de custeio direto devem-se apropriar também alguns custos e despesas

fixas identificáveis ao objeto de custeio. Já no método de custeio variável não, pois os custos e as despesas fixas são considerados como despesas do período.

Padoveze (2005) descreve as seguintes vantagens da utilização do custeamento direto:

- Os custos dos serviços são mensuráveis de uma forma objetiva, pois não sofrem processos arbitrários de distribuição ou rateios dos custos fixos;
- É mais fácil custear os produtos ou serviços sob o custeio direto, pois os dados são próximos à unidade e estão sob a responsabilidade dos gestores locais, possibilitando a correta avaliação do desempenho da unidade e, posteriormente, global;
- Possibilita maior clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.

De acordo com os autores utilizados nesta pesquisa, sempre que são utilizados rateios para a alocação dos custos fixos, existem discussões entre os gestores sobre os critérios utilizados para tal. Essa é uma das vantagens da utilização do método do custeio direto.

Uma das vantagens de utilização do método do custeio direto é a de que ele permite a apuração da margem direta. A margem direta permite identificar o quanto cada unidade de negócio de uma instituição contribui para a cobertura ou absorção dos custos corporativos e na formação do resultado global da instituição (BENEDICTO, 1997).

Benedicto (1997) enumera as vantagens da utilização da margem direta no processo decisório de controle: (a) constitui um instrumento valioso para auxiliar os gestores a decidir quais atividades merecem maior ou menor atenção; (b) é importante nas decisões de se terceirizar ou não uma atividade; (c) pode ser utilizada para a avaliação de alternativas de preços de venda; (d) fornece dados para se decidir como utilizar determinado recurso limitado de forma mais lucrativa.

Nascimento (1989, p. 31) explica a margem de contribuição direta salientando que

a primeira margem de contribuição decorre da cobertura dos custos e despesas variáveis; estas correspondem à sobra para cobertura dos custos e despesas fixos específicos, após o que revela-se uma segunda margem de contribuição que, em termos totais (considerando o conjunto de todos os produtos), corresponderá à sobra para cobertura dos custos e despesas fixos comuns e do lucro operacional.

De acordo com Frossard (2003), o método de custeio direto, ao separar os custos diretamente identificáveis (variáveis) dos objetos de custeio, identifica a primeira margem de contribuição, quando comparada às receitas geradas pelos mesmos. Ainda, se deduzidos dessa margem os custos fixos identificáveis, tem-se a segunda margem de contribuição, que se chama de margem de contribuição direta ou simplesmente margem direta.

Em relação às desvantagens da utilização do método do custeio direto, Padoveze (2005a) relaciona que ele não é aceito pela legislação; que é difícil realizar a separação e classificação dos custos fixos e variáveis; e que a utilização do custeamento direto é ótima para análises de curto prazo, mas subestima os custos fixos em uma análise de planejamento de longo prazo.

Nesta pesquisa, utilizou-se o método de custeio direto, por entender-se que ele inclui as informações de custos diretos (fixos e variáveis) relativas ao objeto de custeio, pois constitui-se no melhor método para a análise do resultado de cada serviço e na avaliação dos gestores das unidades de negócios de uma IES.

2.6.4 Contabilidade divisional e a mensuração e avaliação do resultado divisional

Conforme 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 permitindo, 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 oferecer e a que preço; em quais áreas atuar e quais projetos de pesquisa devem ser priorizados.

Para Solomons (1965), 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, quais sejam:

- a) o lucro divisional não deve ser aumentado por qualquer ação que reduz o lucro total da organização;
- b) o lucro de cada divisão deve ser o mais independente possível da eficiência e das decisões gerenciais de qualquer outra área de decisão da companhia;
- c) o lucro de cada divisão deve refletir todos os itens que são objetos de decisão substancial de controle pelo gestor divisional ou 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 empresa ou, ainda, das unidades de negócios que a compõem, bem como o desempenho dos gestores responsáveis por essas unidades.

Esse instrumental de extrema importância na gestão econômica é denominado de contabilidade divisional ou contabilidade por área de responsabilidade, e tem como premissa vincular o resultado das diversas partes que compõem a empresa, suas atividades, divisões, departamentos e os seus responsáveis, traduzindo-se numa ferramenta gerencial, tanto de avaliação dos resultados como de avaliação de desempenho dos gestores internos da empresa.

O resultado econômico operacional é calculado por meio da mensuração do correto valor econômico dos recursos consumidos e gerados em cada atividade, permitindo a avaliação das mesmas e 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 gerados pelas atividades da instituição.

Padoveze (2005a, p. 297) resume como os principais modelos existentes de apuração do resultado divisional os seguintes:

- a) contabilidade divisional pelo conceito de centros de lucros ou resultados: cada centro de lucro é uma unidade da organização que agrega vários setores ou departamentos que congregam mais de uma atividade;
- b) contabilidade divisional pelo conceito de divisões: cada divisão representa um departamento da organização;
- c) contabilidade divisional pelo conceito de unidades de negócios: cada unidade pode congrega várias divisões que produzem serviços semelhantes;
- d) contabilidade divisional pelo conceito de atividades: o foco está em apurar o resultado de cada atividade do fluxo operacional ou administrativo da empresa.

O autor aponta que a maior dificuldade para a estruturação de um sistema de informação de contabilidade divisional é a identificação dos centros geradores dos resultados e que, portanto, a organização deve fazer uma análise minuciosa, buscando apurar os seus resultados divisionais.

Benedicto (1997, p. 182) 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:

- a) volumes de alunos;
- b) cursos oferecidos;
- c) projetos de pesquisa;
- d) produtos ou serviços intermediários;
- e) produtos ou serviços finais;

f) setores de mercados.

No modelo proposto por Benedicto (1997, p. 182), conforme apresentado na Figura 7, 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”.

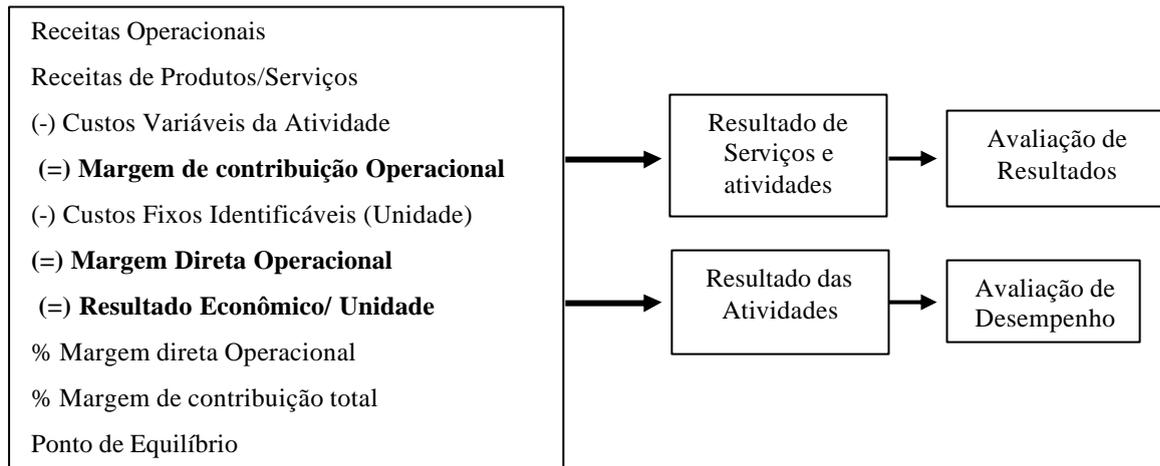


Figura 7 - Processo de Avaliação dos resultados e Desempenhos

Fonte: Adaptado de Benedicto (1997).

O modelo apresentado utiliza o método de custeio direto, no qual são considerados para a obtenção do resultado operacional somente as receitas e os custos identificados para 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.

É importante ressaltar que o modelo de avaliação da Figura 7 está diretamente relacionado com o modelo de decisão apresentado na Seção 2.5, Figura 6, estando ambos alinhados com o processo de gestão da instituição, pois os resultados obtidos devem corresponder ao que havia sido planejado anteriormente.

A avaliação dos resultados e 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).

Benedicto (1997, p. 187) ressalta que é essencial para a avaliação de desempenho a observação de dois fatores: “as áreas de responsabilidade sobre as quais os gestores exercem controle e a definição de parâmetros comparativos a serem utilizados para a avaliação de desempenho”.

Conforme Benedicto (1997, p. 187-188), os objetivos para realização de avaliação de desempenho são:

- verificar com que grau de eficiência as atividades estão sendo realizadas e qual a eficácia adequada;
- verificar até que ponto foram cumpridas as responsabilidades atribuídas aos subordinados gestores;
- identificar as causas de desvios em relação aos padrões ou parâmetros comparativos de desempenho;
- sugerir medidas para corrigir as ações distorcidas;
- permitir comparações entre as áreas de responsabilidade da instituição;
- exigir a prestação de contas pela responsabilidade delegada (accountability);
- fator motivador para melhoria contínua do desempenho.

No processo de gestão, no qual 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, 1993).

Neste 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, ele 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, ficam prejudicadas as informações de rentabilidade do produto, bem como a avaliação de desempenho do gestor e de sua área de atuação.

Tem-se, então, que por meio do sistema de informações para a gestão econômica, embasado nos modelos de decisão, mensuração e informação, permitem o desenvolvimento de um processo de gestão que avalia os resultados das áreas, o resultado global e ainda os desempenhos das atividades desenvolvidas nas áreas e dos gestores.

Conforme Padoveze (2003), o modelo demonstrado na Figura 7 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.

2.6.5 Custos nas instituições de ensino

Historicamente, as instituições de ensino superior não tinham preocupação acentuada com a gestão de custos e com o cálculo do preço de uma mensalidade, isto porque a procura era sempre maior que a oferta. Hoje, com um mercado altamente competitivo, esta prática de gestão está prejudicada (SANTOS, 2001).

A estrutura de uma IES é bastante complexa e se diferencia de instituição para instituição, conforme sua disposição legal, fazendo-se necessário instrumentos que permitam uma gestão eficaz dos recursos consumidos.

Leite (1999) apresenta as quatro macroatividades de uma instituição de ensino: (a) reitoria; (b) apoio administrativo; (c) apoio acadêmico; e (d) ensino, incluindo pesquisa e extensão.

Santos (2001) ressalta que o maior gasto de uma IES está relacionado à folha de pagamento, e este custo deve ser bem acompanhado. O autor divide as atividades de uma instituição de ensino em atividades primárias e secundárias. As atividades primárias são relativas ao ensino, à pesquisa e à extensão. Já as atividades secundárias são classificadas

como de apoio institucional, ou seja: administração da instituição, gestão financeira, gestão de pessoal, entre outras.

Dessa forma, tem-se que as atividades primárias são aquelas que contribuem diretamente para a missão das instituições; já as secundárias são atividades de apoio administrativo.

Para Benedicto (1997, p. 30), a missão das instituições de ensino é “colocar produtos, serviços e contribuições sociais à disposição da comunidade e do governo, satisfazendo suas necessidades”. O autor salienta que é por meio da missão que se determinam quais as atividades que serão desenvolvidas, bem como a orientação para a gestão organizacional.

Os gestores das IES devem entender que para sobreviverem, a prioridade deverá ser dada aos cursos e às unidades que contribuem com as melhores margens de lucro para a instituição, partindo disso, gerir de forma racional os investimentos e os custos de manutenção das atividades educacionais e administrativas.

O Quadro 10 apresenta alguns elementos de custos de uma instituição de ensino

<p>Treinamento: Os custos com treinamento estão relacionados com a quantidade de horas que o professor gasta para seu aperfeiçoamento de forma geral e, mais especificamente, no aprendizado de uso de novas tecnologias ou ferramentas que possam auxiliá-lo na sua atividade de ensino.</p>	<p>Marketing: Os custos com <i>marketing</i> estão relacionados com os tipos de veículos de comunicação. Ex.: Jornal, TV.</p>
<p>Ministrar cursos: Os cursos estão diretamente relacionados com salário-hora e encargos sociais, para pagamentos das horas-aula em que o professor está disponível, para expor a matéria ou atender aos alunos.</p>	<p>Criar e manter cursos: Estes custos estão relacionados ao tempo que o professor gasta na elaboração dos cursos.</p>
<p>Coordenação dos cursos: corresponde aos arranjos necessários à criação, manutenção e gerenciamento de cursos. Envolve a proposta de cursos, elaboração de projetos, contratação de professores, monitoramento geral perante alunos, etc.</p>	<p>Administrar cursos: Os custos estão relacionados aos salários e encargos sociais dos funcionários e materiais de todos os departamentos envolvidos, tais como: Secretaria do curso, Departamento de pessoal, Departamento de Compras, Contabilidade e Finanças, almoxarifado e recebimento de materiais, etc.</p>
<p>Custos de depreciação: São valores contabilizados mensalmente para reposição ou reconstrução de bens que se desgastam com sua utilização.</p>	<p>Custo de manutenção: Envolve limpeza das áreas físicas e pequenos consertos.</p>
<p>Custos do uso das instalações: são gastos relacionados com o imposto predial, consumo de água e luz, etc.</p>	<p>Custos de segurança: São gastos relacionados com salários e encargos do pessoal que faz a vigilância dos prédios e dos veículos dos alunos, além dos equipamentos como hidrantes, extintores de incêndio e, em alguns casos, câmeras de vídeo.</p>

Quadro 10 - Elementos de custo de uma instituição de ensino

Fonte: Adaptado de Leite (1999).

O Quadro 10 apresenta alguns elementos de custos de instituição de ensino, sendo que em algumas IES, de acordo com a categoria acadêmica em que se enquadram (universidade, centro universitário, faculdades, institutos e centros de educação), a complexidade dos custos e investimentos é significativa, especialmente nas atividades de pesquisa e de extensão.

Outra diferença está nos gastos com pessoal, parâmetro pelo quais as universidades se distinguem, pois necessitam ter em seus quadros 1/3 dos professores com qualificação de mestres e doutores e, ainda, com dedicação exclusiva à instituição, o que eleva de forma substancial os custos com pessoal.

Diante do exposto, observa-se a importância da gestão de custos de uma IES, por meio de um detalhamento e acompanhamento constante, mediante controles eficazes, de forma a otimizar a utilização dos recursos.

3 MÉTODO DE PESQUISA

Neste capítulo são descritos os procedimentos metodológicos e apresentadas às técnicas de pesquisa utilizadas para a solução do problema proposto.

Na pesquisa utilizou-se o método hipotético-dedutivo, no qual, pela falta ou existência de estudos em uma área do conhecimento. No caso desta pesquisa, do controle dos resultados em IES, buscou-se a proposição da elaboração de relatórios para mensuração do resultado econômico por unidade de ensino, criando-se novas formas de evidenciação e apuração dos resultados passíveis de serem utilizadas na administração dessas instituições.

Conforme Ferreira (1998, p. 96), o método hipotético-dedutivo “desencadeia-se a partir da percepção de uma lacuna nos conhecimentos científicos produzidos em uma determinada área até aquele momento, em função da qual se formulam novas hipóteses, que serão testadas posteriormente”.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Quatro aspectos básicos são abordados quando se procura classificar uma pesquisa científica: a natureza da pesquisa, a forma como o problema é abordado, os objetivos estabelecidos e os procedimentos técnicos adotados para coleta e tratamento dos dados (GIL, 2006).

3.1.1 Quanto à natureza

Quanto à natureza, classifica-se esta pesquisa como aplicada a qual, segundo Silva e Menezes (2001, p. 20), “objetiva gerar conhecimentos para a aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais”.

Cervo e Bervian (2002, p. 65) salientam que na pesquisa aplicada o pesquisador preocupa-se em gerar conhecimento para aplicação prática, sendo que “o investigador é movido pela necessidade de contribuir para fins práticos mais ou menos imediatos”.

Com este trabalho, procurou-se agregar conhecimento na gestão administrativa das instituições de ensino superior, por meio da aplicação de um modelo de mensuração e avaliação dos resultados por unidades de negócios. Assim, se enquadra no entendimento que é dado pelos autores às pesquisas aplicadas.

3.1.2 Quanto à forma da abordagem do problema

Quanto à abordagem do problema classifica-se a pesquisa como quantitativa. Conforme Silva e Menezes (2001, p. 20), a “pesquisa quantitativa considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”.

Roesch (1999) ressalta que se a pesquisa objetivar a avaliação dos resultados de um projeto, de uma atividade ou de um sistema, o melhor método é a pesquisa quantitativa. A autora acrescenta que é importante controlar seu delineamento para garantir uma boa interpretação dos resultados.

A abordagem quantitativa da pesquisa se dá na medida em que se objetiva mensurar e avaliar o resultado por unidades de negócio de uma instituição de ensino superior, com base no sistema descrito nesta pesquisa. Realizou-se, também a comparação dos resultados que foram obtidos pela instituição estudada, por meio dos relatórios que ela utiliza atualmente com os resultados obtidos pelo sistema aplicado.

3.1.3 Quanto aos objetivos

Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva e exploratória. Descritiva, uma vez que o objetivo é descrever um modelo de gestão econômica aplicável a instituições de ensino superior, que permita a evidenciação e mensuração dos resultados por unidades de negócios, através da utilização de modelos de relatórios gerenciais que as auxiliem no processo de gestão.

Baseado em Roesch (1999), este estudo se classifica como uma pesquisa descritiva por ter-se o propósito de obter informações sobre uma determinada população. Segundo Gil

(2006, p. 44), pode ser considerada como descritiva por ter como “objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno [...]”.

Conforme Silva e Menezes (2001) a pesquisa descritiva envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. Assume, em geral, a forma de levantamento.

Classifica-se, também, como pesquisa exploratória, por entender-se que a abordagem gerencial para instituições de ensino ainda é pouco estudada em nosso país, principalmente em relação à contabilidade gerencial e de custos, que permitam análise e avaliação de sua gestão econômica.

Gil (2006, p. 43) acrescenta que a pesquisa exploratória visa

proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão.

A opção pelo estudo exploratório está embasada na finalidade principal de desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, visando à formulação de novas hipóteses pesquisáveis. Dessa forma, proporciona-se uma visão geral acerca de um determinado fato e também exige-se do pesquisador a revisão de literatura, discussão com especialistas, o que, ao final, oportuniza o esclarecimento do problema.

Com a pesquisa exploratória pretendeu-se desenvolver, esclarecer conceitos e idéias sobre a descentralização, controle de resultados e a avaliação de desempenho econômico, identificando, assim, o impacto e a utilidade da mensuração de resultados por unidades de negócios em uma instituição de ensino superior.

3.1.4 Quanto aos procedimentos técnicos

Conforme Gil (2006, p. 43), “para analisar os fatos do ponto de vista empírico, para confrontar a visão teórica com os dados da realidade, torna-se necessário traçar um modelo conceitual e operativo da pesquisa”. Segundo o autor, tal modelo pode ser definido como delineamento. O elemento mais importante no delineamento é a forma como são coletados os dados da pesquisa.

Primeiramente, realizou-se uma pesquisa bibliográfica, que segundo Gil (2006) desenvolve-se principalmente através de livros, artigos científicos, teses e dissertações. Conforme Silva e Menezes (2001) a pesquisa bibliografia é elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na Internet.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, classifica-se como pesquisa documental que conforme Gil (2006, p. 46),

assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A única diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

A pesquisa realiza-se por meio de investigações nos relatórios gerenciais e de custos elaborados pela IES, que são considerados documentos de segunda ordem, pois de alguma forma já foram analisados pelos gestores da instituição (GIL, 2006).

Esta pesquisa também se caracteriza como estudo de caso que, segundo Yin (2001), é o estudo aprofundado de um fenômeno social, à medida que ele se desenvolve. Para o autor a aplicação do estudo de caso é apropriada para fazer uma avaliação, ainda que de forma descritiva, da intervenção realizada; e para explorar aquelas situações onde as intervenções avaliadas não possuam resultados claros e específicos, como é o caso dos relatórios gerenciais da IES estudada.

Para Yin (2001) a principal vantagem do estudo de caso é a compreensão aprofundada que ele oferece sob um determinado fenômeno social, permitindo ao pesquisador entender, principalmente, como os processos se desenvolvem.

Para o autor, o estudo de caso oferece significativas oportunidades para os estudos nas áreas administrativa e gerencial, pois possibilita o estudo de inúmeros problemas de difícil abordagem por outros métodos e pela dificuldade de se isolá-los de seu contexto social.

3.1.5 Unidade de Análise

Nesta pesquisa utilizaram-se os dados e a estrutura de uma universidade do Estado do Rio Grande do Sul na proposição de um sistema que permita mensurar o resultado econômico das suas várias unidades de negócios.

A escolha dessa IES como objeto de estudo deu-se pela:

- a) disponibilidade das informações;
- b) estrutura organizacional de uma universidade que possui diversas unidades de ensino (faculdades e institutos), oferecendo cursos de graduação, pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu*, ensino médio e cursos técnicos, além de uma estrutura *multi-campi*;
- c) o acesso às informações foi facilitado devido ao interesse dos gestores da IES em obter maiores informações sobre os resultados dos cursos e unidades da mesma.

Nesse contexto, foram analisados os dados relativos aos custos e às receitas de duas unidades de negócios da instituição pesquisada, mostrando-se os resultados por meio do modelo de relatório gerencial atualmente utilizado e no sistema proposto neste estudo.

A seleção das unidades A e B está relacionada com a concorrência existente no mercado dos cursos por elas oferecidos. As IES concorrentes apresentam mensalidades menores e cursos em modalidade em EaD, ainda não ofertados pela IES em questão.

3.2 COLETA DE DADOS

Os dados necessários para o desenvolvimento do estudo de caso foram coletados por meio da análise documental, observação direta e entrevistas. Para Yin (2001), uma das características do estudo de caso é o uso de diversas fontes de evidências, o que permite que sejam obtidas informações convergentes, reforçando a validade do mesmo.

Na elaboração dos modelos de relatórios, foram primeiramente analisados os relatórios já existentes de apuração do resultado, após utilizou-s as demonstrações contábeis e outros relatórios específicos complementares, como suporte para a mensuração das receitas e dos custos das unidades de negócios selecionadas pela IES. O estudo compreende os dados relativos aos exercícios de 2003, 2004 e 2005.

Roesch (1999, p. 140) salienta que “as principais técnicas de coleta de dados são a entrevista, o questionário, os testes e a observação. Também é possível trabalhar com dados existentes na forma de arquivos, banco de dados, índices ou relatórios”.

Assim sendo, realizou-se análise dos resultados de duas unidades por meio dos relatórios gerenciais da instituição. Também foram feitas entrevistas não estruturadas com os responsáveis pela elaboração dos relatórios e com os diretores das unidades selecionadas.

No tocante às entrevistas, elas foram realizadas com informantes-chaves (basicamente os gestores da IES: Coordenador da Seção de Controladoria, Contador, diretores das unidades selecionadas), que, segundo Yin (2001) são as pessoas que detêm a maior quantidade de informações e são importantes no momento de direcionar os estudos, pelo seu conhecimento.

Para a realização da pesquisa, foi necessária a obtenção dos seguintes dados referentes à unidade selecionada:

- identificação e apresentação, de forma detalhada, das atividades realizadas nas unidades de negócio da IES estudada;
- identificação das receitas por curso e atividade;
- levantamento dos custos diretos (fixos e variáveis);
- identificação dos custos gerais da instituição que devem ser alocados às unidades selecionadas;
- levantamento dos investimentos em imobilizado;
- verificação do número de alunos e turmas das unidades selecionadas, bem como o número de professores e sua titulação;
- descrição dos principais custos, receitas e deduções de receitas.

Entende-se que os procedimentos de coleta de dados citados, considerando-se a proposta do trabalho, são suficientes, para elaboração do modelo proposto, dando sustentação aos procedimentos de mensuração dos recursos consumidos e das receitas geradas pelas unidades de negócio de uma IES.

3.3 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Com os dados coletados na IES em estudo, realizaram-se análises e comparações necessárias para a obtenção dos resultados em relação aos objetivos propostos pela pesquisa.

Para Mazzotti e Gewandsznajder (2001, p.170), “pesquisas geram um enorme volume de dados que precisam ser organizados e compreendidos. Isso se faz por meio de um processo continuado em que se procura identificar dimensões, categorias, tendências, padrões e relações, desvendando-lhes o significado”.

As informações ou dados coletados foram tabulados e analisados em planilhas eletrônicas, utilizando-se o *software MS Office Excel*. Foram elaboradas diversas tabelas, apurando-se os resultados por meio da utilização do método de custeio direto e outras ferramentas gerenciais tais como: ponto de equilíbrio, margens de lucratividade, índices de rentabilidade e outros.

Com base nas informações obtidas por meio da observação e das entrevistas, verificou-se a necessidade informacional necessária aos gestores das unidades, assim desenvolveu um relatório aberto por atividades que evidencia o resultado econômico de cada unidade de negócio e de quanto cada uma contribuiu para o resultado global da instituição. Os dados coletados foram interpretados e os resultados já apurados pela IES (relatórios Seção de Controladoria) foram avaliados e comparados com os resultados obtidos pelo relatório elaborado neste estudo.

Com a apuração dos resultados através do método do custeio direto, foi possível mensurar os resultados dos cursos e as atividades das unidades referidas e, ainda, realizar uma avaliação em seu desempenho geral e de sua gestão, baseada na margem de contribuição dos mesmos.

3.4 PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

Para Yin (2001), o protocolo do estudo de caso é um instrumento fundamental que contém os procedimentos e regras que foram seguidos na realização do mesmo.

O Quadro 11 apresenta a estrutura e o protocolo estabelecido para este estudo e resume as etapas que foram seguidas na sua execução.

TAREFA	DESCRIÇÃO
Objetivo do estudo de caso	Propor um conjunto de relatórios gerenciais para controle do resultado econômico por unidade de negócios para uma IES.
Planejamento do Estudo de Caso	<p>Selecionar unidades de acordo com os cursos mais concorridos e para os quais a IES deverá ter estratégias diferenciadas</p> <p>Coleta de Dados: entrevistas, análises de relatórios do Setor de Contabilidade e da Seção de Controladoria.</p> <p>Respondentes das entrevistas: Coordenador da Seção de Controladoria, contador e diretores das unidades selecionadas.</p>
Condução do Estudo de Caso	Registrar os dados (custos e receitas) das unidades de forma organizada e padronizada em planilha do Excel, apurando os resultados desejados e compará-los com os utilizados atualmente na IES.
Relatório	Constam as informações necessárias para entendimento das planilhas e suas fontes.
Conclusões das unidades selecionadas	Trabalho do pesquisador, comparando os resultados obtidos e relacionando-os com a teoria existente; realização de análises, sínteses e interpretação dos dados coletados.

Quadro 11 - Etapas do estudo de caso

Fonte: Baseado em Yin (2001, p.73).

A execução dessas tarefas permitiu a realização do estudo de caso, que desenvolveu e propôs novos relatórios gerenciais para a IES. Possibilitou ainda a comparação das informações obtidas nos relatórios propostos com as informações disponíveis nos relatórios utilizados pela IES.

3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Conforme Yin (2001) existe no estudo de caso algumas restrições no tocante principalmente ao viés do pesquisador, isto porque ao contrário dos experimentos e levantamentos o estudo de caso não tem procedimentos metodológicos rígidos. Nesse caso, uma forma para solucionar tal problema é de que o pesquisador aumente o cuidado no planejamento, coleta e interpretação dos dados.

Dessa forma, aplicaram-se pessoalmente questionários com vários gestores da instituição buscando sua opinião sobre as informações atualmente disponibilizadas, visando conhecer possíveis restrições e limitações, em relação aos relatórios gerenciais disponibilizados pela instituição. Também na coleta e interpretação dos dados primou-se pela utilização de relatórios contábeis da IES, e todas as dúvidas quanto à classificação das contas e dos valores foram discutidas com o contador e o *controller* da instituição. Com esses procedimentos entende-se que bloqueou-se as conseqüências mais acentuadas do viés do pesquisador.

Yin (2001) explica que existe a dificuldade de generalização, pois a análise de um único caso fornece uma base muito pequena e frágil para que seja generalizado. O autor salienta, entretanto, que o papel do estudo de caso não é ser generalizado, mas, sim, expandir ou generalizar proposições teóricas.

Assim, a pretensão deste estudo foi a de contribuir com a IES estudada, isto porque vários gestores da instituição manifestam constantemente em seus discursos, o descontentamento, com as informações disponibilizadas, pois estas, além de poucas, são agregadas, incluem os rateios dos custos corporativos institucionais com os quais eles não concordam ou não entendem, não permitindo que tomem decisões estratégicas.

A aplicação dos relatórios gerenciais propostos nesta pesquisa, para as demais IES, deverá ser adaptada às respectivas estruturas e complexidades.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 A INSTITUIÇÃO PESQUISADA

A universidade selecionada para a realização deste estudo situa-se no estado do Rio Grande do Sul. Obteve seu reconhecimento na década de 60 e caracteriza-se como instituição beneficente, de assistência social e 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 em cidades-pólo da região em que atua. Neles são desenvolvidas atividades de ensino, pesquisa e extensão, priorizando a formação de profissionais para o mercado de trabalho. Sem perder de vista a dimensão global, a integração com o Mercosul e as políticas nacionais, a instituição tem como compromisso prioritário o apoio ao desenvolvimento socioeconômico, cultural e científico da região em que está inserida.

Na instituição estão em funcionamento em torno de 50 cursos de graduação e habilitações, os quais possibilitam a obtenção de título de bacharel específico referente à profissão, de licenciado e de tecnólogo. São oferecidos ainda aproximadamente 40 cursos entre pós-graduação *lato sensu* e pós-graduação *stricto sensu*.

Mantém um centro de línguas e um centro de Ensino Médio que oferecem, respectivamente, cursos de línguas estrangeiras, ensino médio e cursos técnicos. Destacam-se também as atividades de extensão, que englobam as ações diretas junto à comunidade, com o desenvolvimento de cursos, jornadas, palestras, congressos, *shows*, apresentações teatrais, entre outros eventos. A instituição possuía entre as unidades de ensino no campus central, representadas por institutos, faculdades, centros e dos *campi* nas cidades vizinhas, 21 unidades de negócios.

Dados referentes ao número de alunos matriculados, de professores e de funcionários da IES, nos anos 2000 a 2006, são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 - Dados Institucionais

INFORMAÇÕES	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	VARIAÇÃO
? Total Alunos	14.243	15.933	17.505	17.456	17.380	19.248	19.847	39,3%
? Alunos Graduação	11.359	12.495	13.615	14.616	14.974	15.118	15.051	32,5%
? Professores	959	1.001	1.100	1.151	1.155	1.198	1.069	11,5%
? Funcionários	712	808	868	927	974	1.046	1.187	66,7%

Fonte: Relatórios de Atividades da IES.

Observa-se que em 31 de dezembro de 2006 havia 19.847 alunos matriculados, sendo 15.051 na graduação, ou seja, 75% do total dos alunos da universidade. Nota-se que no ano de 2000 havia 14.243 alunos matriculados, dos quais 11.359 na graduação. Houve, portanto, um acréscimo de 5.604 alunos, equivalente a 39,3% nas matrículas da instituição já na graduação, o aumento foi de 3.692, representando 32,5%.

Outro ponto que merece atenção é o aumento do número de funcionários, que cresceu de 712, em 2000, para 1.187, em 2006, representando um aumento de 475 pessoas, equivalente a 66,7%, acentuadamente superior ao aumento no número de alunos no mesmo período (39,3%).

Em relação ao número de professores da instituição, o aumento no período foi de 11,5%. Salienta-se que o quadro de professores é altamente qualificado, superando as determinações do MEC de que 1/3 ou 33% do quadro deverá ter titulação de mestrado ou doutorado.

Em 2006, dos 978 professores do ensino superior da instituição, 176 são doutores e 447 mestres, perfazendo um total de 623 professores, que representam 63,7% do total. No quadro de pesquisadores do CNPq, a IES possui 177 professores cadastrados. Salienta-se que no ensino médio atuam 91 professores.

4.1.1 Estrutura Organizacional

Em relação aos aspectos estruturais, faz-se necessária a verificação do organograma da instituição que consta do Anexo A, no qual se verificam os níveis, as áreas e as unidades que compõem a IES em estudo.

A elaboração dos relatórios financeiros discutidos neste trabalho, está sob a responsabilidade da seção controladoria. Dentro da estrutura institucional, a controladoria está vinculada à Pró-Reitoria Administrativa, na Divisão Financeira, conforme demonstra a Figura 8.

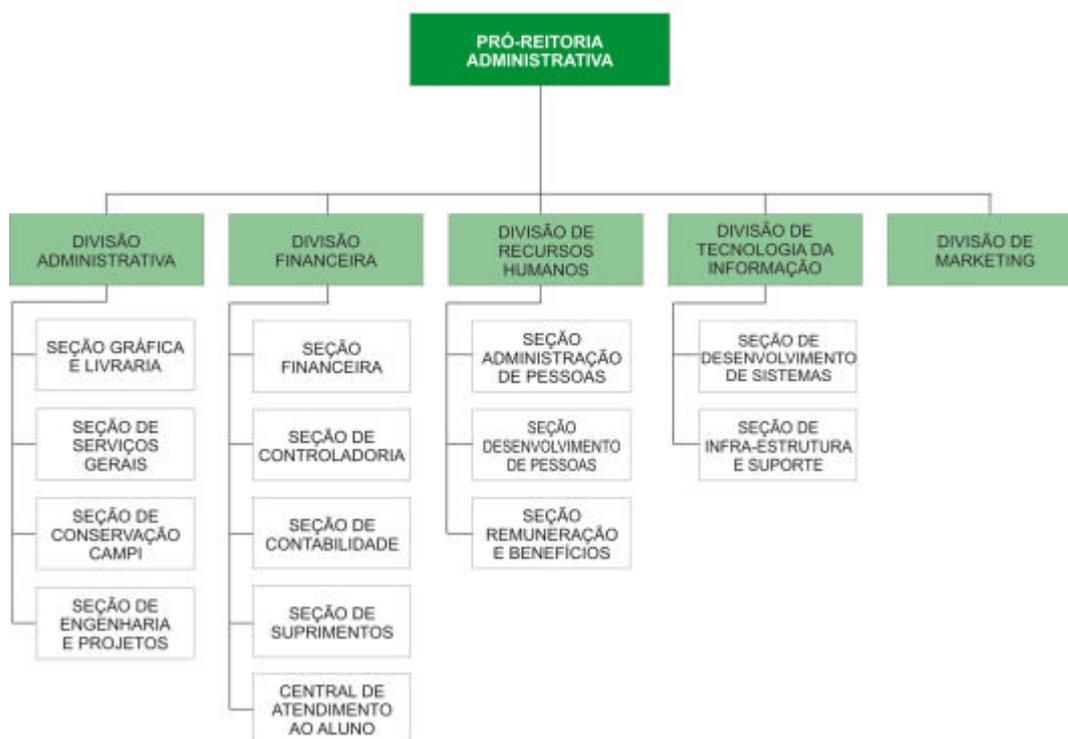


Figura 8 - Organograma Pró-Reitoria Administrativa

Fonte: Relatório de Atividades da IES - 2006.

As informações sobre a seção de controladoria apresentadas neste estudo, foram extraídas do Relatório de Atividades da instituição, sendo tal seção composta pelos setores de custos e orçamento. A controladoria é responsável pela coordenação, elaboração e execução do orçamento econômico da instituição, dividido por unidades de ensino.

Para acompanhar a execução do orçamento, a controladoria elabora um relatório de desempenho mensal, visualizando os valores orçados e incorridos (Anexo B). Somente a partir de 2005 foi permitido acesso no sistema, aos diretores de unidades ao relatório de desempenho orçamentário, para acompanhamento do resultado dos centros de custos sob sua responsabilidade, anteriormente tais relatórios foram enviados impressos e trimestralmente aos gestores.

A controladoria é responsável 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. A controladoria procura dar suporte à elaboração de relatórios complementares para análise do projeto de financiamento para a construção de novos prédios, ampliações e reestruturações encaminhadas para a avaliação da Secretaria de Educação Superior do MEC, com vistas à obtenção de recursos junto ao BNDES.

De acordo com seu coordenador, a controladoria busca o constante desenvolvimento de relatórios de desempenho institucional por unidade, bem como de relatórios para avaliação individual dos cursos novos a serem lançados, buscando uma visão eficiente dos resultados esperados e um melhor aprimoramento dessas informações. Também realiza estudo para a conversão de gratuidades em bolsa social, para atender às normas do MEC, em função do Prouni. Discutir a real eficiência defendida pelo coordenador da controladoria é parte do objetivo desse estudo.

As informações da Seção de Controladoria são desta forma, úteis às unidades, em relação à viabilidade de cursos e projetos. Porém as Unidades têm pouca autonomia nas decisões sobre investimentos de maior impacto, podendo somente sugerir sobre a abertura de novos cursos e turmas, sendo que as decisões são tomadas pelos Conselhos Superiores da IES, quais sejam: Conselho Diretor e Conselho Universitário.

O Conselho Diretor da IES é responsável pelo patrimônio da mesma, já ao Conselho Universitário cabe a decisão sobre a área acadêmica. No Quadro 12 apresentam-se as principais atribuições de cada conselho.

CONSELHO DIRETOR	CONSELHO UNIVERSITÁRIO
<ol style="list-style-type: none"> 1. Acompanhamento aos processos e recursos referentes à Filantropia; 2. Análise da situação e evolução econômico-financeira global da instituição; 3. Análise de relatórios das auditorias interna e externa; 4. Análise e aprovação de convênios e contratos diversos; 5. Aprovação das diretrizes orçamentárias; 6. Aprovação do Balanço Patrimonial; 7. Aprovação do Orçamento Geral da instituição; 8. Aprovação de suplementação extra-orçamentária; 9. Autorização para os investimentos da IES. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Aprovação de alterações curriculares nos cursos; 2. Aprovação da criação de novos cursos de graduação; 3. Aprovação dos editais dos concursos vestibulares; 4. Aprovação das diretrizes orçamentárias, e do orçamento da instituição; 5. Aprovação de contratação de professores; 6. Aprovação do Balanço Patrimonial; 7. Apreciação dos Resultados do Enade – Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes; 8. Aprovação de novos projetos de pós-graduação e extensão, entre outras.

Quadro 12 - Atribuições dos Conselhos da IES

Constata-se a centralização das principais decisões da IES nos conselhos descritos, bem como a importância dos relatórios orçamentários e gerenciais desenvolvidos, pois as decisões são tomadas por gestores com localização distante das unidades e fortemente baseadas nas informações descritas nos relatórios fornecidos pela controladoria.

4.2 ESTRUTURA ATUAL DE APURAÇÃO DOS RESULTADOS DA IES

Neste tópico relatam-se os principais aspectos referentes ao relatório de custos atualmente utilizado na IES em estudo, considerando os aspectos estruturais, de funcionalidade e utilidade, bem como as limitações da metodologia aplicada. Também apresentam-se as respostas fornecidas pelo coordenador da controladoria e pelo contador da IES na entrevista realizada sobre o sistema em uso. O mesmo foi feito com os gestores das unidades estudadas.

4.2.1 Estrutura do Relatório

No relatório que a instituição elaborava para apuração dos resultados até 2002 era utilizado o método de custeio por absorção integral, pelo quais todos os custos fixos e despesas eram apropriados para as unidades por meio do uso de diversas bases de rateio, tais como: número de alunos matriculados, número de créditos, número de professores e funcionários, entre outros. O relatório do resultado final era muito extenso, com letras pequenas e de difícil entendimento e análise pelos gestores, inclusive alvo de sérias críticas em função dos rateios realizados.

A partir de 2003, passou a ser adotada uma nova metodologia de relatório para a apuração dos resultados institucionais. Nesse tópico retrata-se a estrutura e as informações que constam no mesmo.

Para a elaboração do estudo de caso foram selecionadas duas unidades de ensino da IES em estudo, tratadas como Unidade A e Unidade B. Foram analisados os anos de 2003, 2004 e 2005 relativos às duas unidades.

Nas Tabelas 4 a 7, apresentam-se os dois relatórios institucionais elaborados pela seção de controladoria para avaliação das unidades da IES e que, atualmente, suportam o processo decisório.

Cabe salientar que o relatório da controladoria, conforme modelo constante no Anexo C, e que demonstra somente o resultado de um ano e não de forma comparativa, não apresenta igualmente o item total, conforme consta das Tabelas 4 a 7.

Tabela 4 - Resultado da Unidade e Resultado Líquido – Período 2003-2005 Unidade A

RESUMO	2003	%	2004	%	2005	%	Total	%
Receitas	8.153.930	100,0	8.386.291	100,0	8.979.114	100,0	25.519.336	100
(-)Despesas	4.278.641	52,4	4.573.507	54,5	5.293.797	59,0	14.145.945	55,4
(=)Resultado da Unidade	3.875.290	47,6	3.812.784	45,5	3.685.317	41,0	11.373.391	44,6
(-)Margem Contr. institucional	1.991.144	24,4	1.866.454	22,3	2.135.073	23,8	5.992.671	23,5
(=)Resultado Líquido	1.884.146	23,2	1.946.330	23,2	1.550.353	17,2	5.380.829	21,1

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

Na Tabela 4 apresenta-se o resumo do resultado da Unidade A, contemplando as receitas totais, despesas totais e o resultado da mesma de 2003 a 2005. Conforme se observa,

após o resultado da unidade, é deduzida a margem de contribuição institucional, que na verdade corresponde aos custos fixos da instituição, rateados às unidades.

Observa-se que as informações recebidas trimestralmente pelos gestores da IES são extremamente resumidas. Por meio deste relatório o gestor somente pode verificar o total das receitas, das despesas totais e o resultado de sua unidade.

Com relação ao resultado líquido, segundo informações dos diretores, eles não entendem como é feita a divisão proporcional dos custos fixos da instituição, os quais compreendem os dispêndios realizados pela reitoria e demais órgãos, na área administrativa, de graduação, de pesquisa e de extensão. Ressaltam ainda que esses custos deveriam ser abertos 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, evidenciando assim o desempenho dos reitores da IES.

Na Tabela 4 se observa que no resultado da Unidade A, que ela gera margem de contribuição de 47,6%, 45,5% e 41%, em 2003, 2004 e 2005, com uma média no período, de 44,6%. Na análise geral do relatório da Seção de Controladoria, verifica-se que a Unidade A possui boas margens de contribuição, ou seja, é uma das unidades que mais contribui para a cobertura dos custos fixos institucionais.

Se a análise for pelo resultado líquido, a Unidade apresenta margens de 23,2%, 23,2% e 17,2%, e média de 21,1% no período analisado, efeito da transferência dos custos institucionais que representam, na média do período, 23,5% da receita bruta gerada. Salienta-se que as unidades são avaliadas pelos dirigentes institucionais, com base no resultado líquido, ou seja, após a dedução do custo institucional rateado.

Cabe esclarecer que a “margem de contribuição institucional” corresponde à distribuição (rateio) dos custos fixos corporativos para as unidades, realizada por meio da proporcionalidade da receita de cada unidade em relação ao total gerado pela instituição.

A Tabela 5 apresenta o segundo relatório que é enviado aos gestores das unidades, no qual constam informações por atividade, ou seja, segmentadas por cursos de graduação, pós-graduação e total da unidade, apresentando as receitas, as despesas e os resultados. Estes relatórios são encaminhados aos diretores e gestores das unidades, trimestralmente.

Tabela 5 - Resultado aberto da Unidade A - Período 2003 a 2005

ANOS	2003			2004			2005		
	Receitas	Despesas	Resultado	Receitas	Despesas	Resultado	Receitas	Despesas	Resultado
Administrativa	31.104	1.082.198	-1.051.094	20.604	1.401.626	-1.381.022	39.001	1.795.272	-1.756.271
Curso Alfa	4.040.488	1.264.758	2.775.730	4.620.406	1.463.903	3.156.502	5.214.515	1.781.135	3.433.380
Curso Beta	2.285.510	832.553	1.452.956	2.095.290	705.808	1.389.482	2.120.217	703.793	1.416.424
Curso Gama	769.498	528.260	241.238	726.249	503.157	223.092	757.413	585.941	171.472
Pós-Graduação	1.027.330	570.871	456.459	923.743	499.013	424.729	847.968	427.656	420.312
Resultado Unidade	8.153.930	4.278.641	3.875.290	8.386.291	4.573.507	3.812.784	8.979.114	5.293.797	3.685.317
MC Institucional			(1.991.144)			(1.886.454)			(2.135.073)
Resultado Líquido			1.884.146			1.926.330			1.550.244

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

A Unidade A possui três cursos que, neste estudo, são apresentados como Alfa, Beta e Gama, além da seção administrativa que representa as despesas e os custos corporativos da unidade.

A crítica principal dos diretores é que os dados apresentados, tanto no relatório resumo como no aberto, são demasiadamente agregados e não possibilitam análise mais acurada. Percebe-se, de fato, que a falta de maior detalhamento das informações induz que a utilidade de tais relatórios é muito próxima de zero. Além disso, e como comentado anteriormente, o relatório apresentado pela controladoria é somente para o período analisado, sem comparações com períodos anteriores, o que limita ainda mais as análises.

No caso da Unidade A, por exemplo, o custo corporativo da unidade vem aumentando: em 2003 representava 25,3% do total das despesas; já em 2004, 30,6%, e em 2005, 34%, fato que somente será observado pelo diretor se buscar os relatórios recebidos nos anos anteriores e fizer os cálculos da variação percentual ocorrida.

Uma análise deverá ser feita no curso Gama, que vem reduzindo os seus resultados finais no período analisado. Porém esta análise fica prejudicada com a atual estrutura de relatórios elaborados pela IES, ou seja, sabe-se o efeito no resultado, mas não as atividades que demandam os maiores custos e suas respectivas receitas geradas. Dessa forma, percebe-se a deficiência da falta de uma avaliação comparativa que apresente a representação dos valores em percentuais.

A controladoria, no relatório em que apresenta todas as atividades da unidade, conforme se observa na Tabela 5, reduz a margem de contribuição institucional na sua

totalidade após o resultado da unidade, isto para que não se distorça ainda mais a informação dos resultados obtidos, tanto pela unidade quanto pelas atividades por ela desenvolvidas.

Nas Tabelas 6 e 7, visualizam-se os relatórios desenvolvidos pela controladoria para a Unidade B.

Tabela 6 - 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.

Pela Tabela 6 verifica-se que a Unidade B tem uma situação econômica bem diferente da Unidade A. Observa-se que ela apresenta resultado próprio deficitário em suas atividades, equivalente a -15,6%, -29,7% e -25%, sendo a média ponderada no período de -23,3%. Houve um aumento no déficit de 2003 para 2004, com uma pequena redução em 2005. A Unidade ainda recebe a transferência dos custos institucionais, redundando em margens líquidas de -40%, -52,2% e -48,7%, perfazendo uma média de -46,9% no período.

A redução dos percentuais de participação dos custos institucionais, na proporção da receita gerada pela IES, das unidades, igualmente, e que no período analisado foram 24,4%, 22,3% e 23,8%, não é justa com as unidades que mais arrecadam ou que possuem maior número de alunos. A Unidade A, por exemplo, em 2003, possuía 1.806 alunos, os quais representavam 11% dos alunos matriculados na IES. Este fato ressalta o que enfatiza a literatura, que os critérios de rateios utilizados normalmente são arbitrários e distorcem os resultados apresentados.

É importante frisar que na análise das vinte e uma unidades de ensino, no ano de 2003, vinte apresentavam margem de contribuição operacional direta positiva. Após a redução do custo fixo institucional, entretanto, cinco unidades apresentavam resultados operacionais negativos, isto porque possuíam margem de contribuição direta inferior ao percentual do custo institucional de 24,4%. No ano de 2003 somente a Unidade B era deficitária no seu resultado operacional direto.

Na Tabela 7 se apresenta o resultado das atividades realizadas pela Unidade B de acordo com relatórios da controladoria da IES. Na análise de tal tabela, observa-se que os cursos da unidade, em 2003, apresentam resultado positivo, e o déficit ocorre em razão dos custos administrativos da mesma, que representam, neste ano, 34% das despesas totais e 39,7% da receita gerada pela unidade.

Tabela 7 - Relatório IES Resultado Aberto da Unidade B – Período 2003 a 2005.

Anos	2003			2004			2005		
	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 Omega	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
Regime 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
Resultado 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.

Cabe salientar que a Unidade B possui três cursos denominados neste trabalho de Ômega, Sigma e Delta. O curso Delta foi criado em 2004. Também a partir de 2004 a controladoria passou a apresentar separadamente o curso Ômega Regular e em Regime Especial (férias).

O curso Ômega, com a separação do Regime Especial, passa a ser deficitário, isto também porque toda a despesa de pesquisa que dá suporte ao mestrado da Unidade A é realizada pelos professores do curso Ômega e alocada no referido curso.

Em relação aos custos administrativos da Unidade B, estes sofreram redução em 2004 e tornaram a aumentar em 2005. Representam em 2004 e em 2005, 41% da receita gerada pelos cursos, perfazendo um valor elevado para o nível de recursos gerados na unidade.

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 construindo de forma agregada os relatórios, com essa pequena melhoria já teriam um ganho de qualidade.

4.2.2 Funcionalidade e Utilidade do Relatório Atual

Os principais órgãos deliberativos da instituição, conforme comentado no item 4.1, Estrutura Organizacional, são os Conselhos Diretor e 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 global da instituição. Entretanto, existe por parte de alguns membros uma preocupação com as unidades que apresentam déficit na manutenção de suas atividades operacionais, mas dificilmente solicitam informações adicionais. Em alguns casos são solicitados trabalhos especiais, os quais são realizados pela auditoria interna da IES.

O Conselho Universitário, por sua vez, é composto por representantes de todas as unidades de ensino e pela reitoria da instituição; tem reuniões ordinárias quinzenais, sendo que o relatório da controladoria faz parte da pauta trimestralmente. Nestas reuniões o referido relatório é motivo de muitas discussões pelos gestores das unidades, porque o resultado que serve para análise das unidades é o resultado líquido, o qual contempla o rateio do custo corporativo institucional.

Para melhor avaliação do atual relatório desenvolvido pela controladoria, realizaram-se entrevistas primeiramente ao *Controller* e ao Contador da instituição e, posteriormente, aos membros do Conselho Diretor (diretores das unidades analisadas), a fim de verificar a percepção dos mesmos quanto às informações e a metodologia do referido relatório. As respostas com comentários são apresentadas nos tópicos 4.2.2.1 e 4.2.2.2.

4.2.2.1 Questionário respondido pelo Controller e pelo Contador

As respostas do coordenador da seção de controladoria e do contador da IES são conflitantes, conforme apresentado a seguir:

- **Questão 1:** Em sua opinião, como a Seção de Controladoria é vista pelas demais áreas da instituição, especialmente pela Reitoria e Conselho Diretor, em relação às informações geradas para tomada de decisões?

Objetivo da questão: Verificar a percepção da Controladoria, em relação aos usuários, quanto ao relatório e às informações por ela, elaborados.

Resposta do *Controller*: As informações geradas são valorizadas pelos gestores, só que o problema é a leitura inadequada pela falta de conhecimento técnico deles. Assim, a leitura muitas vezes é parcial e não do todo.

Resposta do Contador: As informações são acompanhadas pelos Gestores (Reitoria e Conselho Diretor) mensalmente por meio de relatórios contábeis enviados. Os gestores estão pouco a pouco mudando a cultura, tomando suas decisões com base em seu orçamento, vendo também a disponibilidade financeira da Universidade. É um processo que infelizmente está moroso.

Tanto na percepção do *controller* como do contador as informações são valorizadas e acompanhadas pelos diretores das unidades.

- **Questão 2:** Em sua opinião, os relatórios gerenciais existentes hoje na instituição atendem às necessidades dos gestores (Reitoria e Conselho Diretor) e também às dos diretores de unidades? Justifique.

Objetivo da questão: Conhecer a opinião do *Controller* e do Contador se o relatório e as informações atualmente disponibilizadas atendem as necessidades dos gestores da IES.

Resposta do *Controller*: Parcialmente, pois há ainda muita informação que não está disponível em relatórios, bem como muito gestor não tem acesso a todas. Outro aspecto é o desconhecimento técnico dos gestores para análise.

Resposta do Contador: Os gestores e diretores têm muitas necessidades de relatórios, apesar das informações existirem na base de dados. Além de relatórios mais elaborados pela área financeira, faltam ainda relatórios principalmente da área de *marketing*.

Em relação à segunda questão, ambos entendem que faltam informações e relatórios mais específicos para a tomada de decisão. O *controller* relata ainda que, no caso de alguns relatórios elaborados atualmente, falta conhecimento técnico dos gestores para avaliação.

Quanto a esta resposta, destaca-se conforme Mosimann e Fisch (1999) que a principal função do *Controller* é garantir informações claras e precisas para o processo decisório e colaborar com os gestores na obtenção do melhor resultado para suas unidades. O *Controller* deve ainda, garantir a otimização do resultado global da instituição, cabendo-lhe prestar todos os esclarecimentos necessários para o entendimento dos relatórios, inclusive por meio de treinamentos.

□ **Questão 3:** Qual o método de custeio utilizado atualmente na instituição?

Objetivo da questão: Identificar a metodologia de custeio utilizada atualmente para elaboração dos relatórios gerenciais da instituição.

Resposta do *Controller*: A instituição não tem um sistema de contabilidade de custos, então não utiliza nenhum método de custeio. O que existe é uma contabilidade financeira e são desenvolvidos alguns relatórios para análise gerencial.

Resposta do Contador: A Instituição utiliza-se do método de margem de contribuição, apesar de haver alguns rateios internos, transferências de custos entre os setores e unidades.

Quanto a essas respostas é importante salientar primeiramente que não existe consenso interno dos responsáveis pelo fornecimento de informações gerenciais (*controller* e contador) sobre os critérios utilizados e os métodos de elaboração.

Salienta-se, igualmente, a falta de conhecimentos teóricos de parte dos entrevistados sobre custos, pois método da margem de contribuição não é método de custeio; poderia ser método do custeio direto ou método do custeio variável, que utilizam a margem de contribuição para avaliação dos resultados. E o *controller* respondeu que não utiliza nenhum método de custeio, pois não há contabilidade de custos, não entendeu a questão, confundindo um setor com a atividade.

Apesar das discrepâncias das respostas, pela análise dos relatórios que a instituição utiliza-se do método de custeio por absorção, na sua mais tradicional concepção de rateios.

As transferências de custos entre os setores e unidades citadas pelo contador em sua resposta correspondem aos serviços e produtos fornecidos por outras áreas da instituição às unidades, tais como gráfica, manutenção, entre outras, que são transferidas diretamente aos centros de custos das unidades por meio de documento interno, pelo sistema informatizado.

- **Questão 4:** Os gestores da instituição têm uma definição clara dos métodos utilizados na elaboração dos relatórios gerenciais? Justifique.

Objetivo da questão: Verificar a percepção dos responsáveis pela elaboração do relatório gerencial, sobre o grau de entendimento dos gestores da instituição que recebem as informações para análise e avaliação de suas unidades.

Resposta do Controller: Sim, principalmente para análise gerencial.

Resposta do Contador: Apesar de muitos gestores não terem o conhecimento técnico da elaboração dos relatórios gerenciais, os mesmos criticam sem ter também uma definição clara do que realmente eles necessitam em termos de relatórios para apoiar suas decisões.

Novamente observa-se que a resposta do contador aponta a falta de conhecimento dos diretores e o fato de eles, mesmo sem entenderem contabilidade e custos, criticarem os relatórios apresentados.

Pelo que foi apresentado, verifica-se que ao invés de elaborarem informações mais detalhadas, ou seja, por unidade, curso, evento, entre outras, de acordo com a necessidade dos gestores, o *controller* e o contador acreditam que os diretores e demais gestores da instituição não sabem interpretar os relatórios por eles desenvolvidos.

- **Questão 5:** Qual a estrutura de relatórios de custos atualmente desenvolvida pela área de controladoria e custos?

Objetivo da questão: Verificar a estrutura e metodologia de custos atualmente utilizada na elaboração dos relatórios gerenciais da IES.

Resposta do Controller: Relatórios de custos não são desenvolvidos, apenas foram calculados alguns custos de laboratórios.

Resposta do Contador: Existem relatórios de desempenho orçamentário.

Nesta questão nem o *controller* nem o contador fizeram observações quanto ao relatório que é entregue aos gestores, pois no entendimento deles não é relatório de custos e, sim, de análise gerencial.

- **Questão 6:** Dentro da metodologia de custeio atual, qual o tratamento dado aos custos fixos da instituição? Você considera adequado tal tratamento? Por quê?

Objetivo da questão: Observar como são tratados os custos fixos ou corporativos da instituição na elaboração dos relatórios gerenciais que subsidiam a tomada de decisão, e ainda se os respondentes consideram adequado tal tratamento.

Resposta do controller: Como anteriormente respondido, a instituição não tem contabilidade de custos.

Resposta do contador: Entendo que o tratamento utilizado atualmente é bom, pois repassa o mesmo percentual de custos a todas as unidades de acordo com a receita gerada, e não com rateios como era feito anteriormente.

O tratamento dos custos fixos institucionais foi o questionamento da sexta questão. O *controller* respondeu que a instituição não possui contabilidade de custos. Já o contador é favorável à utilização do rateio realizado por meio da proporcionalidade das receitas, explicado no item 4.2.1. Em sua opinião houve uma melhora em relação ao procedimento anteriormente utilizado.

Cabe salientar em relação a resposta do *controller*, que mesmo que não exista uma área de contabilidade de custos na instituição, os custos fixos institucionais existem e precisam ser avaliados e tratados de forma correta para que não distorçam os resultados e prejudiquem o processo decisório.

- **Questão 7:** A instituição já pensou em desenvolver outros modelos de relatórios gerenciais que possam contribuir para o aprimoramento das informações de custos e avaliações de desempenhos? Justifique.

Objetivo da questão: Verificar se a instituição tem intenção de melhorar ou desenvolver novos relatórios gerenciais e aprimorar as informações atualmente disponibilizadas aos gestores.

Resposta do Controller: Sim, inclusive foi adquirido um sistema para gerar informações que está sendo desenvolvido pela DTI — Divisão de Tecnologia de Informática.

Resposta do Contador: Sim, esta questão é sempre levantada pelos diretores, mas é preciso antes de se investir na confecção de relatórios, decidirem quais as informações que eles precisam e de que forma querem recebê-las.

A questão é relacionada à intenção da instituição em desenvolver outros modelos de relatórios gerenciais e de custos, sendo que ambos concordam que sim. Ressalta-se que não se observou, durante a elaboração deste trabalho, preocupação e movimentação da IES nem com a aquisição de novo sistema, nem mesmo com o desenvolvimento interno de algum *software*.

O contador da instituição entende, entretanto, que antes de se investir na elaboração de relatórios, deve-se definir quais as informações necessárias aos gestores e como elas serão disponibilizadas, porém isto nunca foi discutido na instituição, devido as principais decisões estarem centralizadas na reitoria.

O comentário do contador é relevante e entende-se que a instituição, nesse contexto, deva realizar discussão interna com a participação dos gestores sobre a elaboração de relatórios gerenciais, e que essas informações possibilitem uma melhor avaliação do desempenho e dos resultados por unidade e por cursos.

Nesse contexto, é importante observar a avaliação dos gestores das unidades sobre as informações constantes do relatório da controladoria, conteúdo da seção seguinte.

4.2.2.2 *Questionário respondido pelos Diretores das Unidades analisadas*

Apresenta-se nesta seção a avaliação e percepção dos diretores das unidades analisadas, que recebem os relatórios elaborados pela controladoria.

Foram aplicados questionários e, mediante as respostas obtidas dos diretores, fez-se uma análise comparativa entre as respostas colhidas junto ao contador e ao *controller*.

- **Questão 1:** Em sua opinião as informações prestadas pela controladoria, por meio do relatório dos resultados Institucionais, são consistentes e o subsidiam para tomada de decisões gerenciais?

Objetivo da questão: Determinar a consistência das informações atualmente recebidas pelos diretores e se as mesmas os auxiliam no processo decisório.

Resposta do Diretor da Unidade A: Sobre a consistência não tenho como avaliar, uma vez que são informações extremamente agregadas. Quanto à tomada de decisões gerenciais as informações não nos servem para nada.

Resposta do Diretor da Unidade B: São relevantes e pertinentes, mas pouco consistentes de modo a subsidiar a tomada de decisões administrativas e de controle da situação financeira da Unidade.

Verifica-se pelas respostas que há um descontentamento dos diretores quanto ao relatório apresentado atualmente pela controladoria. Tal fato centra-se, principalmente, na constatação de que as informações são agregadas e pouco consistentes e que, dessa forma, não subsidiam a tomada de decisão gerencial; tampouco servem para conhecimento da situação financeira de suas Unidades.

Entretanto para o *controller* as informações por ele divulgadas são “valorizadas”. O profissional ainda avalia que aqueles diretores que criticam os relatórios não têm conhecimento técnico para leitura dos mesmos. Evidencia-se, assim, um desencontro de opiniões sobre a validade dos relatórios.

- **Questão 2:** Em sua opinião os relatórios gerenciais existentes hoje na instituição atendem às suas necessidades de informações para a tomada de decisão. Justifique.

Objetivo da questão: Verificar o grau de utilidade das informações prestadas pelos relatórios gerenciais para o processo decisório das unidades.

Resposta do Diretor da Unidade A: Não, são muito agregadas.

Resposta do Diretor da Unidade B: Em partes, as informações deveriam ser facilmente e imediatamente visualizadas. Os dados devem ser checados (auditados) para tornar mais transparente a gestão dos recursos.

Pelas respostas observa-se que o diretor da Unidade B demonstra preocupação com a confiabilidade e integridade dos dados apresentados, fazendo referência de que as informações deveriam ser auditadas. Salienta, ainda, a necessidade de uma gestão dos recursos mais transparente. O diretor da Unidade A tem conhecimento na área de gestão financeira e, resumindo sua percepção do relatório, diz que as informações são demasiadamente, agregadas e sem utilidade.

As respostas dos diretores são preocupantes e realçam a necessidade de que os relatórios e informações atualmente disponibilizadas sejam revistos, pois estão desacreditados pelos seus usuários.

- **Questão 3:** O gestor da instituição tem uma definição clara dos métodos utilizados na elaboração dos relatórios gerenciais da instituição? Justifique.

Objetivo da questão: Verificar o grau de entendimento da metodologia utilizada na elaboração do relatório.

Resposta do Diretor da Unidade A: Não, em particular quanto aos rateios.

Resposta do Diretor da Unidade B: Não, na medida em que o conhecimento desses processos decorre da experiência, muitas vezes dolorosa, ao longo do mandato e não de uma formação continuada e sólida do gestor.

Nas respostas os diretores reclamam que não entendem os métodos utilizados para a elaboração dos relatórios. O diretor da Unidade A ressalta principalmente o desconhecimento das bases de rateio do custo fixo.

Nas respostas do *controller* e do contador, observa-se que os eles afirmam que os gestores não entendem os relatórios gerenciais, ou ainda que eles não tenham conhecimento para avaliá-los. Cabe salientar que pelas respostas aos questionários percebe-se a disposição dos diretores em aprender, salientando a resposta do Diretor da Unidade B, sobre uma

formação do gestor e também a percepção dos mesmos de que faltam informações e que as apresentadas tem pouca utilidade.

- **Questão 4:** Quais as informações que você como gestor gostaria de receber em termos de custos, resultados e avaliações?

Objetivo da questão: Identificar quais as informações os gestores gostariam de ter de custos, resultados e avaliações de suas unidades.

Resposta do Diretor da Unidade A: Gostaria de informações desagregadas por curso, nível de inadimplência, margem de contribuição, ponto de equilíbrio de turmas, entre outras.

Resposta do Diretor da Unidade B: Informações confiáveis, precisas e imediatas, conectadas a um sistema inteligente de gestão.

Em relação às informações que gostariam de receber para auxiliar no processo decisório, observa-se que o Diretor da Unidade A prefere informações por curso ou atividade, inadimplência, margem de contribuição, ponto de equilíbrio.

Já o Diretor da Unidade B ressalta que necessita de informações precisas, confiáveis, imediatas e fornecidas por um adequado sistema de gestão. Percebe-se pela resposta do diretor da Unidade A, que este solicita informações por atividade e consistentes para tomada de decisão. E aqui cabe a indicação do contador da instituição que salienta a necessidade de se discutir com os diretores as informações necessárias a eles.

Em resumo, a análise das respostas evidencia que há um razoável descontentamento entre os responsáveis pela geração dos relatórios e os gestores usuários. Isso reflete, por um lado, a falta de habilidade do responsável pela controladoria da IES em identificar a necessidade e deficiências do usuário. Por outro lado, também evidencia a necessidade de maior preparação técnica dos gestores.

4.2.2.3 Principais deficiências dos relatórios atuais

A análise da estrutura do relatório atual permite que se façam algumas considerações sobre a existência de problemas: (a) quanto à consistência das informações, que não permitem ao gestor a verificação de onde os recursos estão sendo consumidos; (b) quanto à natureza dos custos indiretos (custos fixos institucionais), que não é de compreensão dos diretores; (c) quanto à distribuição dos mesmos, que penaliza as unidades e os gestores que mais geram receitas, tendo em vista a base de rateio adotada.

Cabe ressaltar que os diretores das unidades não têm controle sobre os custos corporativos (institucionais), ou seja, indiretos à sua área. Além disso, a forma que a IES os está tratando retira a responsabilidade dos gestores institucionais (reitores e coordenadores de divisões) sobre os mesmos, repassando-os às unidades de negócios, quais sejam, as unidades acadêmicas. Isto ocorre porque as unidades são avaliadas e as decisões são tomadas pelo resultado líquido, ou seja, reduzindo-se do resultado da unidade o percentual para cobertura dos custos corporativos.

Nota-se aqui uma das conseqüências de uma gestão descentralizada, ou seja, a fraca relação dos princípios de autoridade *versus* responsabilidade, fator que provoca a quase inexistência de avaliação e cobrança de desempenho.

A atual estrutura de relatórios acaba inviabilizando, em alguns casos, decisões estratégicas como a redução de mensalidades, a decisão de redução do quadro funcional existente tanto de funcionários como de professores, o fechamento de cursos deficitários e, principalmente, em relação à distribuição dos recursos para investimentos entre as unidades.

Nesse contexto, cabe ressaltar que as decisões devem ser tomadas avaliando-se os custos diretos e indiretos das atividades separadamente, bem como a margem de contribuição que as unidades proporcionam à instituição para a cobertura de seus custos corporativos.

De acordo com Guerreiro (2006), para uma organização obter adequada gestão da rentabilidade de um negócio ou atividade, deverá manter foco na margem de contribuição total dos produtos ou serviços e racionalizar os custos fixos. Agindo assim, segundo Guerreiro, ela obterá o melhor retorno sobre os investimentos realizados. O autor acrescenta ainda 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.

Nesse contexto, é necessário observar o tratamento que a instituição dará aos custos fixos estruturais, pois os mesmos 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, apresentam-se no Quadro 13, as principais deficiências do mesmo:

DEFICIÊNCIAS	CONSEQUÊNCIAS
Informações agregadas	O relatório apresenta somente as contas de receitas e despesas agrupadas, não permitindo a análise especialmente de onde os recursos são aplicados (custos e despesas).
Dados não apresentados de forma comparativa por período e sem análises de variação em percentual	Estas 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 todo. Isto 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 outras informações adicionais	Número de alunos, número de turmas, custo médio, ponto de equilíbrio.

Quadro 13 - Deficiências do relatório atualmente utilizado pela IES.

Nos próximos tópicos apresenta-se a proposição de relatórios de controle e avaliação dos resultados, que servirão de instrumentos de gestão para análise das unidades de negócio da IES, com informações como margem de contribuição, ponto de equilíbrio, retorno sobre os investimentos realizados. Também há sugestões para controle e racionalização dos custos fixos.

4.3 RELATÓRIOS PROPOSTOS E RESPECTIVAS ANÁLISES

Analisaram-se os anos 2003, 2004 e 2005 verificando as receitas e as despesas diretas, e a margem de contribuição direta operacional das unidades A e B e de seus cursos.

As receitas das unidades são provenientes de mensalidades, juros e correção recebidos. As despesas das unidades são basicamente com pessoal, materiais e serviços fornecidos por setores internos da IES, tais como: gráfica, *marketing*, informática, veículos, manutenção elétrica e predial (pinturas e reformas de pequeno porte), entre outros.

É importante salientar que a classificação dos custos das unidades evidenciou que eles são fundamentalmente variáveis em relação ao número de turmas e fixos em relação aos alunos matriculados no período.

Por exemplo, a carga horária dos professores é contratada conforme o número de turmas existentes. As unidades possuem professores com tempo integral, porém as horas que não são aplicadas em sala de aula são destinadas à pesquisa, extensão ou, ainda, em gestão administrativa. No relatório da IES estas horas são lançadas no custo corporativo da direção da unidade.

A classificação de custos realizada refere-se somente àqueles que afetam, direta ou indiretamente, os cursos e as unidades selecionadas. De forma direta tem-se o custo com pessoal, materiais, ou seja, serviços necessários à manutenção das aulas. De forma indireta aos cursos, têm-se a estrutura da unidade, formada basicamente pela direção, secretaria, laboratórios, editoria, auditórios, centros de pesquisa, entre outros.

4.3.1 Unidade A

A Unidade A possui três cursos de graduação e oferece também entre cinco e sete cursos de especialização. Nesta unidade as atividades de extensão são mínimas, resumindo-se a eventos que beneficiem os alunos, tais como semanas acadêmicas e ciclos de debates. Compõem a área administrativa da unidade, além da direção e secretaria acadêmica, um auditório, um centro de pesquisas e um laboratório de informática.

As unidades de ensino da IES não possuem organograma oficial divulgado. Para efeito desse estudo compôs-se a estrutura administrativa da Unidade A, conforme Figura 9.

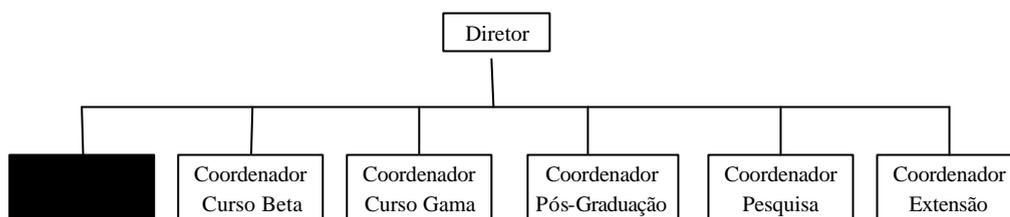


Figura 9 - Organograma Direção Unidade A

Os coordenadores em conjunto com o diretor, formam o Conselho da Unidade A, sendo responsáveis pela tomada de decisões administrativas e operacionais da unidade, quanto a suas atividades. As decisões são apreciadas pela congregação dos professores da unidade e finalmente encaminhadas às reitorias competentes, as quais têm o poder de decisão final e muitas vezes diferente da unidade.

A Unidade A possui, em média, 100 professores contratados, porém apenas 55 deles integram o quadro de carreira. O restante, ou seja, 45% do quadro de professores são contratados por hora, e variam a cada semestre, de acordo com o número de turmas existentes.

Dessa forma, as horas de professores representam um custo variável para os cursos. Cabe, salientar que, apenas 12 professores da unidade A têm tempo integral e os demais possuem dedicação parcial.

Em média, do total das horas pagas aos professores vinculados na Unidade A, 59% referem-se às horas com docência, sendo as demais distribuídas da seguinte forma: 11% para gestão; 24% para outras atividades; 1% para extensão e 5% para pesquisa. As horas classificadas como outras atividades referem-se a professores em capacitação, horas pagas para o deslocamento às demais unidades da IES, na estrutura *multicampi*, entre outras.

No cálculo do custo corporativo da Unidade A são lançadas às despesas referentes aos seguintes setores e atividades: (a) dentre os setores tem-se a direção, o centro de pesquisa, o auditório para realização de eventos (seminários, cursos e palestras) e o laboratório de informática; (b) em relação às atividades têm-se a extensão e a capacitação docente. Nos

Apêndices E, F e G, apresentam-se os valores abertos por setor e atividade, no período analisado.

No detalhamento dos setores, tem-se que a direção da Unidade A é composta pelas despesas de salário do diretor, sendo que o número de horas pagas para esta função decorre do número de alunos que a Unidade possui, e, conforme regimento da IES para a Unidade A totaliza 24 horas semanais.

No custo da direção, estão incluídas as despesas da secretaria da unidade e de manutenção e limpeza, que contam com onze funcionários, distribuídos da seguinte forma: um encarregado administrativo da unidade; seis auxiliares de secretaria e quatro auxiliares de limpeza.

É importante ressaltar que no centro de custo da direção é alocada a grande maioria dos bens do ativo imobilizado da unidade, tais como: os móveis e utensílios, os equipamentos de informática, além do prédio da unidade, o que pode ser observado pelo percentual elevado das despesas de depreciação existente neste centro. Na realidade, bens do imobilizado deveriam ser alocados, na medida do possível aos cursos.

Nos custos corporativos da Unidade A, tem-se também o Centro de Pesquisa e Extensão, responsável pela publicação de uma revista científica conceito A Local no Qualis CAPES, realizando ainda diversas pesquisas para a comunidade, buscando o desenvolvimento regional.

O centro de pesquisa é composto por três funcionários: um auxiliar de secretaria e dois operadores para diagramação dos artigos e das revistas. Também existe a figura do coordenador do centro exercida por um professor pesquisador, remunerado com oito horas semanais. Além do pessoal, as principais despesas alocadas são com depreciação, materiais diversos, principalmente de informática, e pela transferência de serviços internos da IES, tais como gráfica e revisão de textos.

As despesas dos professores pesquisadores são alocadas diretamente nos cursos da unidade, de acordo com o cadastro da pesquisa e do professor.

A recuperação de despesas nos centros de custos da direção e do centro de pesquisa refere-se basicamente a reembolso de despesas de pessoal como: vale-transporte, vale-

alimentação e despesas de saúde, que são descontadas ou retidas proporcionalmente dos colaboradores.

O auditório da Unidade A tem capacidade para 400 pessoas e foi construído no ano de 2003, podendo ser utilizado como fonte de receita em caso de locação à comunidade externa. Conta com um funcionário que realiza as reservas, bem como a instalação dos equipamentos durante os eventos. As demais despesas existentes são: depreciação dos móveis e equipamentos, materiais diversos (limpeza) e serviços internos de manutenção predial e elétrica.

Em relação à capacitação docente, tais gastos correspondem às despesas de pagamentos aos professores que se encontram realizando mestrado ou doutorado. Alguns recebem liberação com remuneração da carga horária e outros recebem valores para cobertura dos custos de viagem e ou para o pagamento das mensalidades, sendo estes valores lançados nas despesas com pessoal.

Ressalta-se que os custos com capacitação são lançados, no custo administrativo da unidade, pois os professores atuam nos três cursos da unidade dificultando, dessa forma, a alocação dos custos aos cursos. Esse procedimento foi também adotado na demonstração deste estudo.

Na análise dos custos corporativos da Unidade A, de acordo com as tabelas apresentadas nos Apêndices E, F e G, que demonstram tais custos abertos por centro de custos, observa-se que o setor que mais consome recursos é a direção.

Os valores correspondentes à gestão administrativa da Unidade A representam, no período analisado, em média, 70% do custo fixo da unidade, seguido pelo laboratório de informática da unidade que representa 18% em média.

Na Tabela 8, apresentam-se todos os custos referentes à estrutura administrativa da Unidade A para os anos 2003, 2004 e 2005.

Tabela 8 - Custos Corporativos da Unidade A - Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	%	2004	%	2005	%	TOTAL	%
(-) Despesas de Pessoal	657.760	62,6	799.922	57,9	1.191.513	67,8	2.649.195	63,3
(-) Correção Monetária Apos. Compl.	156.922	14,9	171.597	12,4	127.035	7,2	455.554	10,9
(-) Depreciações	138.129	13,1	257.369	18,6	359.219	20,5	754.718	18,0
(-) Despesas de Materiais Diversos	19.481	1,9	33.415	2,4	32.119	1,8	85.016	2,0
(-) Despesas de Manutenção	5.430	0,5	12.134	0,9	4.750	0,3	22.314	0,5
(-) Despesas de Serviços internos	63.155	6,0	60.483	4,4	47.405	2,7	171.044	4,1
(-) Serviços de Terceiros	14.909	1,4	12.911	0,9	900	0,1	28.720	0,7
(-) Material Didático	1.213	0,1	442	0,0	625	0,0	2.281	0,1
(-) Assinaturas de Revistas Periódicos	155	0,0	292	0,0	1.205	0,1	1.652	0,0
(-) Participação em eventos científicos	566	0,1	5.554	0,4	5.970	0,3	12.089	0,3
(-) Comunicações	1.584	0,2	0	0,0	0	0,0	1.584	0,0
(-) Divulgações	0	0,0	0	0,0	2.285	0,8	2.285	0,1
(-) Despesas com aluguéis	13.714	1,3	26.289	1,9	14.535	0,1	54.539	1,3
(-) Despesas Viagens e Estadas	1.964	0,2	8.084	0,6	2.423	0,3	12.471	0,3
(-) Outras Despesas	7.214	0,7	13.134	1,0	5.287	0,3	25.635	0,6
Recuperação de Despesas	-31.104	-3,0	-20.604	-1,5	-39.001	-2,2	-90.709	-2,2
Total dos Custos Unidade	1.051.094	100,0	1.381.022	100,0	1.756.271	100,0	4.188.388	100,0
Variação no período			329.928	31,4	375.249	27,2		

Fonte: Relatório de Desempenho Orçamentário da IES.

Com relação às despesas, destacam-se as com pessoal que representam, em média, no período, 63,3% do total, seguidas pelas despesas com depreciações que importaram, na média do período, 18% das despesas, e, pela correção monetária do plano de previdência complementar dos colaboradores, que representam, em média, 10,9% das despesas.

Observa-se que os custos corporativos (administrativos) da Unidade A crescem ano a ano. Do ano de 2003 para 2004, com a criação do Laboratório de Informática na Unidade, houve um crescimento nas despesas de depreciação e materiais, provocando um aumento de 31,4% nos custos. Já de 2004 para 2005 o incremento nos custos foi de 27,2%. Por outro lado o aumento da receita da Unidade A foi de apenas 2,8% em 2004 e 7% em 2005. Verifica-se, portanto, que o aumento dos custos administrativos foi significativamente superior ao incremento das receitas.

Em relação aos custos corporativos da Unidade A, cabe uma análise comparativa da representatividade dos mesmos em relação à receita bruta gerada pela unidade. Se observa que os percentuais vêm aumentando anualmente, em decorrência do maior aumento dos custos em relação a receita, conforme a Tabela 9.

Tabela 9 - Comparativo Custo Corporativo versus Receita Bruta Unidade A

ANO	RECEITA BRUTA R\$	CUSTO CORPORATIVO R\$	% DA RECEITA BRUTA
2003	8.153.930	1.051.094	13
2004	8.738.305	1.381.022	16
2005	9.357.703	1.756.271	19

Na análise dos custos e receitas da instituição, cabe informar os percentuais de aumentos do valor dos créditos (mensalidades) e dos dissídios coletivos dos colaboradores da IES, no período analisado, conforme se verifica na Tabela 10.

Tabela 10 - Percentuais de aumento das mensalidades e do aumento dos salários

ANO	% AUMENTO DAS MENSALIDADES	% AUMENTOS DOS SALÁRIOS
2003	11,90	9,46 (parcelado em 4x)
2004	12,40	7,47
2005	9,91	5,91

O crescimento das despesas em relação à receita, somente não foi maior ainda em função da correção do valor nas mensalidades no período ser superior ao reajuste do dissídio dos professores e funcionários.

4.3.1.1 Cursos de Graduação Unidade A

A Unidade A conta com três cursos de graduação que são oferecidos no *Campus* sede da instituição. Visando preservar os dados institucionais, a identificação dos cursos é fictícia. Dessa forma, a Unidade A mantém os cursos Alfa e Beta, nos turnos manhã e noite, e o curso Gama, somente à noite.

O curso Beta vem diminuindo a demanda de alunos (percebida nos últimos vestibulares), ainda que em percentuais pequenos, em razão do aumento da oferta desse curso por outras IES, caracterizada como não-universitárias. Já o curso Gama é hoje um dos principais problemas da Unidade, pois não só na IES em estudo, mas em todo o país a demanda de alunos vem se reduzindo, devido ao mercado de trabalho apresentar restrições, em aceitar profissionais de outras áreas para exercer as funções pertinentes ao curso. É

visível, contudo, a alta margem de contribuição dos cursos da Unidade A, conforme se verifica nas Tabelas 11 a 15.

Quanto às Tabelas 11 a 15, faz-se necessária a explicação de alguns itens que elas contemplam. Primeiramente, cabe salientar que os valores correspondem ao somatório das turmas matriculadas nos turnos apresentados.

As receitas estão divididas em receitas de mensalidades e outras receitas, sendo que estas últimas correspondem a juros e multas recebidos. Na conta devolução e cancelamentos são alocados os valores devolvidos ou estornados, correspondentes aos alunos que não efetuaram a matrícula ou que desistiram do curso no decorrer do semestre.

As rubricas gratuidade filantrópica e bolsas representam os valores concedidos aos alunos carentes que recebem auxílio por meio de bolsas de estudos, em razão de a IES ser filantrópica. As bolsas para professores e funcionários são em decorrência do dissídio coletivo da categoria e correspondem a percentuais variados de acordo com a carga horária de trabalho dos colaboradores. Os descontos são referentes a valores concedidos a famílias que possuem mais de um membro na IES; também são concedidos descontos para pagamento antecipado da mensalidade.

A inadimplência apresentada nos relatórios da instituição refere-se aos valores que não foram recebidos até a data da emissão do mesmo. Assim, o valor que consta nas tabelas apresentadas neste trabalho, na verdade, não corresponde a 31/12 de 2003, 2004 e 2005, mas, sim, à data de emissão do relatório utilizado, ou seja, outubro de 2006. Cabe salientar que a seção de controladoria não deduz este valor na apuração dos resultados.

Nos relatórios institucionais da IES, os itens devoluções e cancelamentos, gratuidades, bolsas, bolsas dissídio e descontos, são lançados como despesas e não como redução das receitas.

As principais despesas verificadas nos cursos de graduação da Unidade A são com pessoal, que envolvem o desembolso das horas de docência, encargos e demais benefícios, além do pagamento das horas de coordenação do curso. Já nas despesas de pesquisas são alocadas as horas dos pesquisadores do curso. Por exemplo, conforme se observa na Tabela 11, o curso Alfa contava no ano de 2003, com quatro professores, num total de 23 horas semanais. Entretanto em 2004 registravam-se sete professores com carga horária de 36 horas

semanais. No ano de 2005, o número reduziu para três professores, com carga horária de 28 horas semanais, em função das novas políticas estabelecidas pela reitoria.

Em relação aos serviços internos, tratam-se eles de atividades desenvolvidas na própria IES e que são transferidas às unidades, áreas ou cursos, conforme sua utilização efetiva, por meio de documento interno de transferência por centro de custo, tais como serviços de gráfica, manutenções, veículos e *marketing*.

Nas planilhas de Demonstração dos resultados dos Cursos, os percentuais relativos às despesas são relacionados à receita líquida gerada pelo curso.

a) Curso Alfa

O curso Alfa é ofertado no turno noturno e diurno, sendo o mais procurado da unidade, mas também é o que mais possui concorrentes com preços inferiores. Na Tabela 11 apresenta-se a Demonstração do resultado do curso Alfa noturno no período de 2003 a 2005.

Tabela 11 - Demonstração do resultado do Curso Alfa Noturno - Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	%	2004	%	2005	%	TOTAL	%
Receita Mensalidades	2.487.462	111,3	3.091.818	112,4	3.649.206	117,8	9.228.486	114,2
Outras Receitas	104.873	4,7	103.411	3,8	118.483	3,8	326.767	4,0
(-) Devoluções e Cancelamentos	-129.548	-5,8	-124.550	-4,5	-143.227	-4,6	-397.325	-4,9
(-) Gratuidades	-99.760	-4,5	-100.016	-3,6	-89.826	-2,9	-289.602	-3,6
(-) Bolsas	-11.311	-0,5	-12.831	-0,5	-89.304	-2,9	-113.446	-1,4
(-) Bolsas de Estudos Prof/Func.	-75.863	-3,4	-119.727	-4,4	-207.573	-6,7	-403.163	-5,0
(-) Descontos	-3.354	-0,2	-12.166	-0,4	-64.255	-2,1	-79.775	-1,0
(-) Inadimplência	-37.676	-1,7	-76.105	-2,8	-76.556	-2,5	-190.337	-2,4
Receita Líquida	2.234.823	100,0	2.749.836	100,0	3.096.948	100,0	8.081.606	100,0
(-) Despesas de Pessoal	-415.025	-18,6	-678.389	-24,7	-664.882	-21,5	-1.758.296	-21,8
(-) Despesas com pesquisa	-38.531	-1,7	-77.393	-2,8	-71.160	-2,3	-187.085	-2,3
(-) Despesas de Materiais Diversos	-529	0,0	-93	0,0	-30	0,0	-652	0,0
(-) Despesas de Serviços internos	-7.918	-0,4	-5.099	-0,2	-4.604	-0,1	-17.620	-0,2
(-) Serviços de Terceiros	-3.855	-0,2	0	0,0	0	0,0	-3.855	0,0
(-) Material Didático	-143	0,0	-60	0,0	-11.237	-0,4	-11.440	-0,1
(-) Assinatura Revistas Periódicos	-8.125	-0,4	-17.609	-0,6	0	0,0	-25.735	-0,3
(-) Participação eventos científicos	-288	0,0	0	0,0	-8.040	-0,3	-8.328	-0,1
(-) Outras Despesas	-3.356	-0,2	-1.329	0,0	-4.002	-0,1	-8.687	-0,1
Total das Despesas	-477.769	-21,4	-779.973	-28,4	-763.955	-24,7	-2.021.697	-25,0
Margem Contrib. Direta Oper.	1.757.054	78,6	1.969.863	71,6	2.332.993	75,3	6.059.910	75,0
Variação Despesas			302.203	63,3	- 16.018	-2,05		
Variação Receita Líquida			515.013	23,0	347.112	12,6		

Fonte: Relatórios de Desempenho Orçamentário da IES.

Na análise do curso Alfa Noturno, por meio dos dados da Tabela 11, verifica-se a alta margem de contribuição direta operacional, que chega, na média ponderada no período, a 75%. Outros dados que cabe destacar:

- a) Gratuitades e bolsas: em média, no período analisado, o somatório dos percentuais atinge somente 5%. Sendo a IES filantrópica, deveria ser um percentual de, no mínimo, 20% da receita;
- b) Verifica-se o aumento no valor das bolsas concedidas de R\$ 12.831, em 2004, para R\$ 89.826, em 2005, isto em função da adesão ao Prouni, pela IES;
- c) Despesas: pela análise do período, verifica-se que as despesas do curso Alfa correspondem, em média, a 25% da receita líquida do mesmo. A principal despesa é com pessoal que representa, em média, 21,8% da receita líquida;
- d) As demais despesas do curso correspondem, no período, em média, a 3,2% da receita líquida do curso, destacando a despesa com pesquisa que chega a 2,3% da receita, em média;
- e) Cabe ressaltar a variação ocorrida nas despesas de 2003 para 2004, com um aumento de 63,2%, especialmente nas despesas com pessoal. Isso ocorreu em função da direção da unidade ter decidido pela divisão de turmas do curso Alfa, em algumas disciplinas, nas quais o número de alunos matriculados superavam o número de 60; o incremento das receitas no mesmo período foi de 23%;
- f) Ainda em relação a variação das despesas, de 2004 para 2005 houve redução de 2,1%, em função da redução dos custos de pessoal.

Nos cálculos realizados para os cursos das duas unidades, reduziu-se a inadimplência relativa a cada um, por entender-se que hoje é um grande problema das IES e que deve ser considerada pelos gestores na análise de resultados.

Na Tabela 12, apresenta-se a Demonstração do resultado do Curso Alfa Diurno do período de 2003 a 2005.

Tabela 12 - Demonstração do resultado Curso Alfa Diurno – Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	%	2004	%	2005	%	TOTAL	%
Receita Mensalidades	1.394.251	110,9	1.555.940	113,0	1.599.201	121,7	4.549.392	115,2
Outras Receitas	53.902	4,3	53.507	3,9	50.608	3,9	158.017	4,0
(-) Devoluções e Cancelamentos	-61.591	-4,9	-59.721	-4,3	-59.756	-4,5	-181.068	-4,6
(-) Gratuidades	-48.539	-3,9	-50.146	-3,6	-42.082	-3,2	-140.767	-3,6
(-) Bolsas	-3.500	-0,3	-5.315	-0,4	-44.130	-3,4	-52.945	-1,3
(-) Bolsas de Estudos Prof/Func.	-66.378	-5,3	-83.126	-6,0	-137.351	-10,5	-286.856	-7,3
(-) Descontos	-2.270	-0,2	-4.020	-0,3	-19.849	-1,5	-26.140	-0,7
(-) Inadimplência	-8.705	-0,7	-30.022	-2,2	-33.030	-2,5	-71.757	-1,8
Receita Líquida	1.257.169	100,0	1.377.097	100,0	1.313.610	100,0	3.947.876	100,0
(-) Despesas de Pessoal	-272.267	-21,7	-294.252	-21,4	-320.316	-24,4	-886.835	-22,5
(-) Despesas de Serviços internos	-2.398	-0,2	-1.172	-0,1	-1.746	-0,1	-5.316	-0,1
(-) Assinatura Revistas Periódicos	-2.933	-0,2	-160	0,0	-77	0,0	-3.171	-0,1
(-) Outras Despesas	-162	0,0	-1.000	-0,1	-669	-0,1	-1.831	0,0
Total das Despesas	-277.761	-22,1	-296.584	-21,5	-322.809	-24,6	-897.154	-22,7
Margem Contrib. Direta Oper.	979.409	77,9	1.080.513	78,5	990.801	75,4	3.050.723	77,3
Variação Despesas			18.824	6,8	26.225	8,8		
Variação Receita Líquida			119.928	9,5	-63.486	-4,6		

Fonte: Relatório de Desempenho Orçamentário da IES.

Na Tabela 12, verifica-se o resultado do curso Alfa Diurno que, mesmo sendo curso oferecido no período diurno, apresenta alta margem de contribuição direta operacional, de aproximadamente 77,3% no período. Igualmente, em relação ao curso, cabe considerar:

- a) Gratuidades e bolsas: representam 4,9% da receita líquida, observando novamente um percentual abaixo da exigência legal da IES, que é de 20% da receita líquida;
- b) A análise da tabela permite ainda observar o aumento dos recursos aplicados em bolsas para alunos carentes, por meio da adesão ao Prouni, programa de inclusão social do governo federal. A participação sobre a receita líquida aumentou de 0,3% em 2003, para 3,4% em 2005.
- c) Despesas: as despesas totais do curso correspondem, em percentuais, no período, a 22,1%, 21,5% e 24,6% da receita líquida, sendo as principais com pessoal, representando, em média, 22,5%.
- d) Na análise da variação das despesas verifica-se que ocorreu aumento de 2003 para 2004 de 6,8%, sendo que a receita líquida cresceu 9,5%. Entretanto, de 2004 para 2005 as despesas cresceram em 8,8% e as receitas reduziram em

4,6%, devido ao aumento das bolsas concedidas. Isso explica a queda da margem de contribuição direta de 78,5% (2004) para 75,4% (2005).

São importantes a análise das planilhas constantes nos Apêndices H, I e J, que trazem o resultado aberto por curso da Unidade A, por período, e apresentam-se também outras informações, tais como: número de turmas, número de alunos, média de alunos por turma, margem de contribuição por aluno e o ponto de equilíbrio em número de alunos.

Ressalta-se que o ponto de equilíbrio para as turmas do curso Alfa, conforme se verifica na Tabela 13, elaborada de acordo com os dados dos Apêndices H, I e J, quando utilizados os custos do curso apresenta-se em média, em 16 alunos; porém quando se acresce os custos da unidade, ele aumenta para 26 alunos em média no período.

Esse expressivo aumento no ponto de equilíbrio em alunos, que em 2003, por exemplo, representa 76,9% na quantidade de alunos é representado pelo custo de manutenção da estrutura da unidade.

Isso implica a decisão da 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. Com certeza isso provoca impactos econômicos que devem ser analisados pelos gestores.

Tabela 13 - Ponto Equilíbrio Curso Alfa – 2003 a 2005.

ANO	PONTO EQUILÍBRIO COM CUSTO DO CURSO	PONTO EQUILÍBRIO COM OS CUSTOS TOTAIS DA UNIDADE
2003	13 alunos	23 alunos
2004	19 alunos	27 alunos
2005	17 alunos	26 alunos
Média do Período	17 alunos	26 alunos

Na Tabela 13, verifica-se que em 2004 e 2005 reduziu a diferença entre o ponto de equilíbrio do curso e o ponto de equilíbrio total. Entretanto, ainda são necessários acréscimos em torno de 50% na quantidade de alunos matriculados por turma, quando se acrescentam os custos corporativos da unidade. Por outro lado, isso também sofre a necessidade de uma revisão sobre o nível dos custos fixos da unidade A.

Cabe salientar que o número de alunos apresentados no ponto de equilíbrio médio por turma da unidade, constante nos apêndices H, I e J, foi calculado utilizando-se as receitas e os

custos de todas as turmas. Assim, o dado representa o número médio de alunos necessários por turma para que se cubram todos os custos e despesas da mesma, com o número de turmas existentes e a receita média gerada pelas mesmas.

Nota-se também que o curso Alfa gera margem de contribuição elevada e suficiente para cobertura dos custos fixos da unidade.

b) Curso Beta

O curso Beta é ofertado no turno noturno e até 2004, no turno diurno. Atualmente, a procura dos alunos vem reduzindo em função do aumento da oferta deste curso por outras IES caracterizadas como não universitárias.

A Tabela 14 apresenta a demonstração do resultado do Curso Beta Noturno no período de 2003 a 2005.

Tabela 14 - Demonstração do resultado do Curso Beta Noturno - Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	%	2004	%	2005	%	TOTAL	%
Receita Mensalidades	1.870.891	114,5	1.833.636	112,2	1.948.415	120,2	5.652.942	116,1
Outras Receitas	74.568	4,6	75.809	4,6	59.739	3,7	210.116	4,3
(-) Devoluções e Cancelamentos	-78.400	-4,8	-75.947	-4,6	-85.288	-5,3	-239.634	-4,9
(-) Gratuidades	-144.212	-8,8	-126.394	-7,7	-67.253	-4,1	-337.858	-6,9
(-) Bolsas	-10.255	-0,6	-9.389	-0,6	-71.419	-4,4	-91.063	-1,9
(-) Bolsas de Estudos Prof/Func.	-58.262	-3,6	-52.640	-3,2	-74.776	-4,6	-185.678	-3,8
(-) Descontos	-3.632	-0,2	-9.479	-0,6	-49.600	-3,1	-62.711	-1,3
(-) Inadimplência	-16.595	-1,0	-22.949	-1,4	-39.254	-2,4	-78.799	-1,6
Receita Líquida	1.634.103	100,0	1.612.647	98,7	1.620.566	100,0	4.867.316	100,0
(-) Despesas de Pessoal	-330.048	-20,2	-334.750	-20,5	-365.109	-22,5	-1.029.906	-21,2
(-) Despesas com pesquisa	-28.159	-1,7	-2.456	-0,2	0	0,0	-30.616	-0,6
(-) Despesas de Materiais Diversos	-83	0,0	-23	0,0	0	0,0	-105	0,0
(-) Despesas de Serviços internos	-9.511	-0,6	-5.962	-0,4	-4.572	-0,3	-20.045	-0,4
(-) Serviços de Terceiros	-4.175	-0,3	0	0,0	0	0,0	-4.175	-0,1
(-) Material Didático	0	0,0	-7.690	-0,5	0	0,0	-7.690	-0,2
(-) Assinaturas Revistas Periódicos	-580	0,0	-1.558	-0,1	-1.876	-0,1	-4.013	-0,1
(-) Outras Despesas	-304	0,0	-1.636	-0,1	-1.303	-0,1	-3.243	-0,1
Total das Despesas	-372.860	-22,8	-354.074	-21,7	-372.860	-23,0	-1.099.794	-22,6
Margem Contrib. Direta Oper.	1.261.244	77,2	1.258.572	77,0	1.247.706	77,0	3.767.522	77,4
Variação Despesas			-18.785	-5,0	18.785	5,3		
Variação Receita Líquida			-21.457	-1,3	7.919	0,5		

Fonte: Relatório de Desempenho Orçamentário da IES.

A análise do curso Beta Noturno, com base nos dados da Tabela 14, evidencia, que o mesmo possui, em média, uma margem de contribuição de 77,4%. Outros dados que cabe destacar:

- a) Gratuidades e bolsas: representam, em média, 8,8% da receita gerada pelo curso. O percentual é superior ao curso Alfa, mas ainda aquém das exigências legais;
- b) Despesas totais: as despesas correspondem, em média, a 22,6% da receita líquida do curso, e a principal é com pessoal, representando 21,2%;
- c) A despesa de pesquisa do curso Beta representava 1,7% da receita em 2003, contando com quatro professores e 16 horas semanais de pesquisa. No ano de 2004 a IES alterou os critérios para distribuição de carga horária de pesquisa, contemplando com carga horária somente professores com uma pontuação anual específica, de acordo com a produção científica dos mesmos, o que acarretou a redução significativa em 2004 e em 2005; nenhum professor do curso foi contemplado;
- d) De 2004 para 2005 houve um aumento nas despesas com pessoal de R\$ 30.358,00 representando 10% de aumento, isto em função do incremento de uma nova turma. Entretanto, salienta-se que o curso Beta teve seu currículo alterado e houve uma redução das mensalidades em 10%, a partir de 2005, em razão da concorrência.

A Tabela 15 apresenta a demonstração do resultado do Curso Beta Diurno nos anos 2003 a 2005.

Tabela 15 - Demonstração do resultado Curso Beta Diurno - Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	%	2004	%	2005	%	TOTAL	%
Receita Mensalidades	326.273	117,1	264.767	121,2	206.372	121,8	797.412	119,6
Outras Receitas	13.778	4,9	15.129	6,9	13.652	8,1	42.559	6,4
(-) Devoluções e Cancelamentos	-21.151	-7,6	-18.104	-8,3	-18.113	-10,7	-57.369	-8,6
(-) Gratuidades	-20.113	-7,2	-11.570	-5,3	-6.511	-3,8	-38.194	-5,7
(-) Bolsas	-2.350	-0,8	-1.000	-0,5	-7.733	-4,6	-11.083	-1,7
(-) Bolsas de Estudos Prof/Func.	-15.107	-5,4	-14.524	-6,6	-7.145	-4,2	-36.776	-5,5
(-) Descontos	-193	-0,1	-145	-0,1	-3.076	-1,8	-3.415	-0,5
(-) Inadimplência	-2.418	-0,9	-16.114	-7,4	-8.012	-4,7	-26.545	-4,0
Receita Líquida	278.718	100,0	218.438	100,0	169.433	100,0	666.589	100,0
(-) Despesas de Pessoal	-103.840	-37,3	-125.546	-57,5	-46.415	-27,4	-275.801	-41,4
(-) Despesas de Materiais Diversos	-499	-0,2	0	0,0	0	0,0	-499	-0,1
(-) Despesas de Serviços internos	-82	0,0	-689	-0,3	-1.551	-0,9	-2.322	-0,3
(-) Assinatura Revistas Periódicos	-1.075	-0,4	-357	-0,2	0	0,0	-1.432	-0,2
(-) Outras Despesas	-523	-0,2	0	0,0	-15	0,0	-538	-0,1
Total das Despesas	-106.019	-38,0	-126.592	-58,0	-47.981	-28,3	-280.592	-42,1
Margem Contrib. Direta Oper.	172.699	62,0	91.846	42,0	121.452	71,7	385.998	57,9
Variação Despesas			-20.573	19,4	78.610	-62,1		
Variação Receita Líquida			-60.281	78,4	-49.004	77,6		

Fonte: Relatórios de Desempenho Orçamentário da IES.

Na análise do curso Beta Diurno (Tabela 15), verifica-se que este apresenta uma margem de contribuição direta operacional inferior ao noturno; na média do período analisado, correspondente a 57,9%. Mesmo assim possui uma margem de contribuição elevada, tendo chegado, em 2005, a 71,7%.

Observa-se que o curso Beta Diurno, de 2003 para 2004 reduziu significativamente a margem de contribuição de 62% para 42%, isto devido à redução de receita, pela não-abertura de turma. Além disso, houve um aumento nas despesas de pessoal de quase 19,4%, ocasionado pelo pagamento de um processo judicial trabalhista.

Outros dados que cabe destacar:

- a) Gratuidades e bolsas: representam em média 7,4% da receita líquida, mantendo o percentual abaixo do estabelecido pela legislação;
- b) Despesas totais: o percentual das despesas elevou-se em relação ao curso Beta Noturno, sendo a média no período de 42,1% da receita líquida gerada pelo curso, e a principal ocorre com pessoal, representando basicamente toda a despesa do curso, com 41,4%. O aumento do percentual dos custos com

peçoal do curso diurno comparativamente ao noturno ocorre, pois no noturno têm-se mais alunos, portanto a receita líquida é maior;

- c) Na análise da variação das receitas e despesas verifica-se que de 2004 para 2005 houve redução da receita líquida de mensalidades de 77,6% e das despesas de 62,1%, em função da não-abertura de turmas no vestibular. É importante destacar que as despesas demoram mais para reduzir no caso de não abertura de novas turmas, pois permanecem alguns alunos de turmas anteriores e há necessidade de se manter disciplinas.

Em 2007 a instituição, por meio de decisão da Pró-Reitoria Administrativa, está buscando a reabertura de turmas nos cursos Alfa e Beta diurno, por meio do oferecimento de descontos nas mensalidades e bolsas de estudos, para assim poder ofertar as turmas, intento que a instituição desde 2004 não estava conseguindo, em razão da pouca demanda.

Na Tabela 16, elaborada com base nos dados das planilhas constantes nos Apêndices H, I e J, verifica-se que o ponto de equilíbrio para as turmas do curso Beta é, em média, de 13 alunos. Porém, se forem incluídos os custos corporativos da unidade A, este ponto de equilíbrio eleva-se para 26 alunos, em média, por turma, ou seja, 100% a mais.

Tabela 16 - Ponto Equilíbrio Curso Beta – 2003 a 2005

ANO	PONTO EQUILÍBRIO COM OS CUSTOS DO CURSO	PONTO EQUILÍBRIO COM OS CUSTOS TOTAIS DA UNIDADE
2003	13 alunos	23 alunos
2004	15 alunos	27 alunos
2005	11 alunos	26 alunos
Média do Período	13 alunos	26 alunos

Conforme salientado anteriormente, com referência ao curso Alfa, merece atenção por parte dos gestores da instituição o nível dos custos fixos da unidade, pois isto afeta o processo decisório da instituição, quanto a abertura ou não de novas turmas.

c) Curso Gama

O curso Gama é oferecido somente no turno noturno e conforme já comentado é hoje um dos principais problemas da Unidade A.

Na Tabela 17, são apresentados os dados referentes ao Curso Gama, da Unidade A, para o período 2003-2005.

Tabela 17 - Demonstração do resultado Curso Gama Noturno - Período 2003 a 2005

Descrição	2003	%	2004	%	2005	%	Total	%
Receita Mensalidades	729.918	111,9	732.648	110,9	762.222	115,3	2.224.788	113,7
Outras Receitas	39.580	6,1	37.900	5,7	35.726	5,4	113.206	5,8
(-) Devoluções e Cancelamentos	-65.453	-10,0	-44.298	-6,7	-40.536	-6,1	-150.287	-7,7
(-) Gratuidades	-15.938	-2,4	-27.820	-4,2	-18.349	-2,8	-62.107	-3,2
(-) Bolsas	-3.057	-0,5	-7.101	-1,1	-46.659	-7,1	-56.817	-2,9
(-) Bolsas de Estudos Prof/Func.	-13.882	-2,1	-10.768	-1,6	-8.307	-1,3	-32.957	-1,7
(-) Descontos	-3.635	-0,6	-4.670	-0,7	-22.128	-3,3	-30.433	-1,6
(-) Inadimplência	-15.331	-2,4	-15.038	-2,3	-17.638	-2,7	-48.007	-2,5
Receita Líquida	652.202	100,0	660.853	100,0	644.331	97,5	1.957.386	100,0
(-) Despesas de Pessoal	-244.643	-37,5	-273.338	-41,4	-298.145	-45,1	-816.127	-41,7
(-) Despesas de pesquisa	-167.934	-25,7	-166.940	-25,3	-178.816	-27,1	-513.690	-26,2
(-) Despesas de Materiais Diversos	-355	-0,1	0	0,0	-99	0,0	-454	0,0
(-) Despesas de Serviços internos	-1.270	-0,2	-2.344	-0,4	-4.294	-0,6	-7.908	-0,4
(-) Serviços de Terceiros	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
(-) Material Didático	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
(-) Assinatura Revistas Periódicos	-7.584	-1,2	-7.285	-1,1	-8.801	-1,3	-23.670	-1,2
(-) Participação eventos científicos	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
(-) Outras Despesas	-4.508	-0,7	-2.891	-0,4	-343	-0,1	-7.742	-0,4
Total das Despesas	-426.294	-65,4	-452.799	-68,5	-490.498	-74,2	-1.369.591	-70,0
Margem Contrib. Direta Oper.	225.907	34,6	208.055	31,5	153.834	23,3	587.795	30,0
Varição Despesas			26.504	6,22	37.699	8,33		
Varição Receita Líquida			8.652	1,33	-16.522	-2,50		

Fonte: Relatório de Desempenho Orçamentário da IES.

Observa-se pelos dados da Tabela 17 que o curso Gama é o curso da Unidade A que apresenta a menor margem de contribuição direta operacional, com uma média de 30%. Algumas considerações são necessárias:

- a) Gratuidades e bolsas: representam uma média ponderada de, 5,1% da receita líquida do triênio; observa-se o incremento nas bolsas de 2004 para 2005, de 1,1% para 7,1% da receita, pela adesão ao Prouni;
- b) Despesas totais: o percentual das despesas elevou-se em relação aos demais cursos da Unidade A e ficou, em média, com 70% da receita líquida do curso. As principais despesas são com pessoal, que representam, em média no período, 41% da receita líquida, seguida pelas despesas com pesquisa, que importaram, em média, em 27%;
- c) Cabe ressaltar que as despesas com pessoal e pesquisa no curso Gama aumentaram no período, pois dois professores deste curso concluíram o doutorado e conseqüentemente há o aumento na folha, pela titulação.

- d) As despesas de pesquisa oneram em muito o resultado do curso Gama, visto ser ele o que possui o maior número de pesquisadores do quadro do CNPq e é o mais forte no desenvolvimento de artigos e pesquisas. São sete professores, com um total médio de 72 horas semanais no período, aumentando consideravelmente o percentual de custos para este curso.

Em relação ao curso Gama, faz-se necessária a análise das planilhas constantes dos Apêndices H, I e J, que apresentam os diversos dados relativos às atividades da Unidade A, e pelas quais se pode observar que existe uma redução do número de alunos anual, no período analisado.

Observa-se na Tabela 18, elaborada de acordo com os dados apresentados nas planilhas (Apêndices H, I e J), que o ponto de equilíbrio para as turmas do curso Gama é, em média, 21 alunos, número superior aos demais cursos da unidade A, devido às despesas de pesquisa.

Tabela 18 - Ponto Equilíbrio Curso Gama – 2003 a 2005

ANO	PONTO EQUILÍBRIO COM OS CUSTOS DO CURSO	PONTO EQUILÍBRIO COM OS CUSTOS TOTAIS DA UNIDADE
2003	23 alunos	23 alunos
2004	19 alunos	27 alunos
2005	21 alunos	26 alunos
Média do Período	21 alunos	26 alunos

Entretanto no ponto de equilíbrio total, quando incluídos os custos e despesas da unidade, o curso gama é favorecido, pois não se eleva tanto o número de alunos, na média aumenta cinco, em relação aos demais cursos da Unidade A, inclusive em 2003 apresentam-se iguais, isto porque, conforme explicado anteriormente, ele é favorecido com os resultados das demais turmas da unidade.

Em relação ao desempenho econômico do curso Gama, observa-se que ele merece uma revisão do seu planejamento estratégico, dado que o número de alunos vem se reduzindo ano após ano e existe cada vez mais concorrência. É importante salientar que a margem de contribuição do curso, que em 2003 era de 34,6%, em 2005 reduziu-se para 23,8%.

O curso possui um custo significativo com horas de pesquisa, que deverá ser avaliado. Segundo o diretor, em 2007 a unidade enviará projeto a CAPES para abertura de um mestrado e, para tanto, necessita de professores pesquisadores.

Analisou-se também o percentual de participação dos cursos de graduação na cobertura dos custos corporativos da Unidade A e se apresentam os dados na Tabela 19.

Tabela 19 - Comparativo da Contribuição dos Cursos nos Custos Corporativos da Unidade

ANO	CUSTOS CORPORATIVOS	CURSO ALFA	INDICE	CURSO BETA	INDICE	CURSO GAMA	INDICE
2003	1.051.094	2.729.349	2,59	1.433.943	1,36	225.907	0,21
2004	1.381.022	3.050.376	2,21	1.350.418	0,98	208.055	0,15
2005	1.756.271	3.323.794	1,89	1.364.597	0,78	153.833	0,09
Total	4.188.387	9.103.519	2,17	4.148.958	0,99	587.795	0,14

Pelos dados da Tabela 19, observa-se que o curso Alfa é o mais rentável nesse sentido, gerando uma margem de contribuição direta bem superior aos custos corporativos da Unidade no período, correspondendo a 2,17 vezes superiores aos mesmos. O curso Beta igualmente oferece uma contribuição expressiva, porém inferior ao Alfa, situando-se em 0,99. Já o curso Gama é o menos rentável visto oferecer a menor contribuição entre os três cursos analisados, oferecendo uma cobertura de apenas 0,14 dos custos corporativos da unidade.

Em resumo, constata-se que isoladamente o curso Beta é capaz de gerar recursos suficientes para, isoladamente, “cobrir” todos os custos fixos da Unidade. O curso Alfa vai mais além, pois evidencia capacidade de fazer tal cobertura e ainda gerar uma sobra operacional significativa.

Por outro lado, também é possível identificar que está havendo uma acentuada perda de riqueza, comprovado pela forte redução da capacidade de contribuição dos cursos. Isso é uma consequência natural do crescimento dos custos fixos da Unidade estar ocorrendo a uma velocidade maior do que a verificada nas margens dos cursos.

Enfim, tais dados são relevantes, pois possibilitam entre outras aplicações, avaliar e construir dentro de um processo de *benchmarking* interno à IES, um ranking quanto à capacidade contributiva de cada curso. É possível deduzir que tal informação seja importante para uma gestão que visa construir e manter um processo de melhoria contínua de suas atividades e produtos, valorizando os cursos com maior lucratividade em detrimento aos deficitários.

4.3.1.2 Cursos de Especialização da Unidade A – Período 2003 a 2005

Com relação aos cursos de especialização, optou-se por agrupar as turmas e não realizar análise individual por curso, devido às datas de início e término, pois, como as turmas têm duração de 18 meses, uma avaliação anual individual ficaria prejudicada devido ao encerramento das contas de receita e de despesa no final de cada exercício.

A IES possui registro desses cursos por turma, ou seja, atribui um centro do resultado para cada turma ingressante — exemplo: Especialização Alfa (março/2003 a agosto/2004) — sendo que o relatório permite a verificação do resultado do curso pela análise e soma dos relatórios de 2003 e 2004, ou mesmo, pela análise do curso como um evento abrangendo todo o período. Na Tabela 20 são apresentados os resultados dos cursos de especialização em andamento na Unidade A no período de 2003 a 2005.

Tabela 20 - Demonstração do resultado dos Cursos de Especialização da Unidade A - Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	%	2004	%	2005	%	TOTAL	%
Receita Mensalidades	1.027.330	110,8	953.136	111,6	875.078	114,3	2.855.544	112,1
(-) Devoluções e Cancelamentos	-53.753	-5,8	-29.394	-3,4	-27.110	-3,5	-110.257	-4,3
(-) Gratuitades	-25.416	-2,7	-21.911	-2,6	-18.955	-2,5	-66.282	-2,6
(-) Bolsas	-991	-0,1	-10.818	-1,3	-10.999	-1,4	-22.808	-0,9
(-) Descontos	-3.746	-0,4	-7.515	-0,9	-17.470	-2,3	-28.731	-1,1
(-) Inadimplência	-16.099	-1,7	-29.306	-3,4	-35.019	-4,6	-80.423	-3,2
Receita Líquida	927.325	100,0	854.192	100,0	765.526	100,0	2.547.043	100,0
(-) Despesas de Pessoal	-349.537	-37,7	-352.469	-41,3	-276.901	-36,2	-978.907	-38,4
(-) Despesas Materiais Diversos	-20.816	-2,2	-225	0,0	-2.403	-0,3	-23.444	-0,9
(-) Depreciação	-1.060	-0,1	-33.332	-3,9	0	0,0	-34.392	-1,4
(-) Despesas de Serviços internos	-45.112	-4,9	-31.506	-3,7	-35.251	-4,6	-111.869	-4,4
(-) Lanches	-38.808	-4,2	-24.933	-2,9	-35.077	-4,6	-98.817	-3,9
(-) Diárias	-18.795	-2,0	-1.661	-0,2	-29.137	-3,8	-49.593	-1,9
(-) Viagens e estadas	-5.715	-0,6	-7.596	-0,9	-720	-0,1	-14.031	-0,6
(-) Despesas de Correio	-1.800	-0,2	-1.056	-0,1	0	0,0	-2.856	-0,1
(-) Assinatura Revistas Periódicos	-291	0,0	-1.925	-0,2	0	0,0	-2.216	-0,1
(-) Divulgações	-3.815	-0,4	-3.976	-0,5	-422	-0,1	-8.213	-0,3
(-) Outras Despesas	-1.216	-0,1	-89	0,0	-322	0,0	-1.627	-0,1
Total das Despesas	-486.964	-52,5	-458.768	-53,7	-380.232	-49,7	-1.325.965	-52,1
Margem Contrib. Direta Oper.	440.360	47,5	395.424	46,3	385.294	50,3	1.221.078	47,9
Varição Despesas			28.196	-5,8	78.536	-17,1		
Varição Receitas			-73.133	-7,9	-88.666	-10,4		

Fonte: Relatório de Desempenho Orçamentário da IES.

A margem de contribuição direta operacional média no período é de 47,9% sobre a receita líquida. As despesas representam, em média, 52,1% da receita líquida, sendo a

principal a despesa com pessoal, que importa, também na média, 38,4%. Na seqüência têm-se as despesas de serviços internos (gráfica para reprodução de material) com 4,4%, e lanches servidos nos intervalos que representam 3,9% da receita líquida.

A Tabela 20 corresponde ao somatório das receitas e despesas de todas as turmas iniciadas nos anos de 2003, 2004 e 2005, incluindo os saldos complementares de receitas e despesas das turmas que iniciaram nos anos anteriores e encerram nesse período.

Por meio das planilhas constantes nos Apêndices H, I e J, verifica-se que em 2003 havia nove turmas de especialização, com 326 alunos matriculados, sendo que em 2004 houve uma redução de turmas, tendo sido abertas somente cinco turmas, com 197 alunos. Em 2005 foram oferecidas pela Unidade A oito novas turmas, com o total de 248 alunos.

A diminuição do número de turmas ocasionou a redução das receitas e despesas conforme se verifica na Tabela 20, sendo que de 2003 para 2004 a receita reduziu 7,9%, e de 2004 para 2005, 10,4%. Já as despesas reduziram 5,8% e 17,1% respectivamente.

É importante salientar que a redução de receitas com a concessão de bolsas e com gratuidades, nesses cursos, é pequena, pois o público-alvo desses cursos não atende aos critérios de carência determinados pela legislação para a concessão de bolsas de estudo.

Verifica-se que até mesmo o percentual dos cancelamentos e das devoluções que poderiam ocorrer, pela desistência do aluno, normalmente pelo fato de o curso não corresponder às suas expectativas, são pequenos e representam, em média, no período, 4,6%. A inadimplência, igualmente, se mostrou com percentuais baixos para este segmento, que normalmente são maiores que na graduação, pelos mesmos motivos descritos anteriormente.

Cabe ressaltar que a melhor análise para os cursos de especialização ainda é por curso e até mesmo por turma, avaliando assim o resultado efetivo de cada um e o desempenho dos gestores na condução dos mesmos.

4.3.1.3 Resultados Totais da Unidade A – Relatório Proposto 2003 a 2005

Nos Apêndices H, I e J, apresentam-se as planilhas com a demonstração do resultado por Curso e total da Unidade A, de 2003 a 2005, de acordo com o modelo de relatórios propostos nesta pesquisa.

Nas tabelas apresentadas nos citados Apêndices, são feitas compilações dos resultados obtidos nas Tabelas 9 a 20. Apresentam-se as demonstrações dos resultados dos cursos de graduação, especialização e os custos corporativos da Unidade A.

Os referidos relatórios permitem 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 este muito importante para a verificação da viabilidade para a abertura e manutenção de turmas. Também são apresentados dados como custo e receita média por aluno (mensal e anual) e também o custo de uma turma anual e mensal, que se apresentam como dados variáveis.

Nos Apêndices H, I e J, verifica-se também que os cursos de graduação da Unidade A são altamente rentáveis, com margens de contribuições elevadas, chegando o curso Alfa a ter quase 79% de margem de contribuição.

Na Tabela 21, é apresentado o modelo de relatório resumido por unidade, onde 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 A.

Tabela 21 - Modelo de Relatório proposto para apuração dos Resultados - Unidade A, Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	2004	2005	TOTAL
Receitas de produtos e serviços	8.153.930	8.738.305	9.357.703	26.249.938
(-) Deduções das receitas	-1.138.486	1.244.638	1.708.289	1.814.442
Total das Receitas	7.015.445	7.493.666	7.649.414	22.158.525
(-) Custos variáveis da atividade	2.154.781	2.468.790	2.378.335	7.001.906
Margem de Contribuição Operacional	4.860.663	5.024.876	5.271.080	15.156.619
(-) Custos fixos unidade	1.082.198	1.401.626	1.795.272	4.279.096
Margem de Contribuição Direta Operacional	3.778.465	3.623.250	3.475.808	10.877.523
% Margem Contribuição Direta Operacional RL	53,9%	48,4%	45,4%	49,1%
% Margem Contribuição Direta Operacional RB	46,3%	41,5%	37,1%	41,4%
Ponto de Equilíbrio Receita	3.236.979	3.870.416	4.173.606	11.281.002
Ponto de Equilíbrio Alunos	833	822	900	853
Investimentos	3.486.445	6.590.923	6.925.719	17.003.087
Taxa de Retorno do Investimento	108,4%	55,0%	50,2%	64,0%

No item deduções das receitas, são consideradas os valores correspondentes as: devoluções e cancelamentos; bolsas; gratuidades; descontos e a inadimplência.

Em relação ao cálculo do ponto de equilíbrio cabe esclarecimento, que foi utilizado ao invés da margem de contribuição por aluno, o valor da receita média gerada, isto 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, dessa forma, optou-se pela receita média gerada, pois representa o melhor indicador. Assim, o cálculo realizado corresponde ao somatório dos custos variáveis e fixos no ano, dividido pela receita média aluno anual.

O valor dos investimentos na Unidade A representa o valor do imobilizado (prédios, equipamentos de informática, móveis e utensílios, entre outros), sem o desconto da depreciação acumulada. Cabe acrescentar que os valores relativos aos investimentos foram obtidos junto à relação de bens por centro de custos, elaborada pela IES.

Na Tabela 21, apresenta-se o modelo de relatório proposto neste estudo, que juntamente com os apêndices H, I e J, devem ser comparados às Tabelas 4 e 5, que são os relatórios atualmente utilizados pela IES. Isso permite avaliar a maior qualidade dos relatórios propostos.

Na análise entre o modelo de relatório proposto, na Tabela 21, para apuração do resultado da Unidade A, no período 2003 a 2005, com o relatório atualmente utilizado pela IES (Tabela 4), observam-se a seguinte relevância do primeiro:

- a) No relatório proposto incluem-se as ‘deduções das receitas’, item em que constam as contas de devolução e cancelamentos, bolsas, gratuidades, descontos e a inadimplência; no relatório da seção de controladoria estes itens são considerados como despesas do período, sem qualquer evidenciação;
- b) A partir de 2004 a IES passou a reduzir diretamente do valor da receita o montante referente às devoluções e cancelamentos, fato que ocasionou a diferença entre os valores apresentados na receita Bruta, entre as Tabelas 4 e 5 com relação à Tabela 21, na qual se consideraram tais itens como deduções das receitas;
- c) A diferença entre os valores apresentados nas Tabelas 4 e 5, para o resultado da Unidade, com os valores apresentados na Tabela 21, como margem de contribuição direta operacional, refere-se à inadimplência do período 2003 a 2005, que importou, respectivamente, em R\$ 96.824; R\$ 189.533 e R\$ 209.509, considerada neste estudo, mas que não é computada no cálculo da instituição, conforme abordado na seção 4.3.1.1;
- d) O ponto de equilíbrio em receitas representa o somatório dos custos variáveis por curso, mais os custos corporativos da Unidade;
- e) O ponto de equilíbrio em número de alunos foi calculado a partir do ponto de equilíbrio em receitas dividido pela receita média anual obtida por aluno pela Unidade, conforme já explicado;
- f) A IES apura a margem de contribuição sobre a receita bruta. No relatório proposto ela é feita pela receita líquida (RL) e receita bruta (RB).

Verifica-se que o ponto de equilíbrio, no ano de 2003, era de 833 alunos; já em 2004, reduziu-se para 822 e, em 2005, aumentou para 900, em razão dos aumentos dos custos corporativos da Unidade.

O ponto de equilíbrio da unidade em número de alunos apresenta-se, em média, no período de 2003 a 2005, com 850 alunos. Entretanto, a Unidade A possuía, em média, no período, em torno de 1.680 alunos matriculados, sendo assim, é uma das unidades que mais contribui com margem de contribuição para cobertura dos custos corporativos da instituição.

Na Tabela 21, observa-se que o retorno sobre os investimentos realizados na unidade é alto, ou seja, em média, 64%. Houve redução acentuada no retorno dos investimentos de 2003 para 2004, da ordem de 108,4% para 55%, devido à reavaliação do ativo imobilizado, realizada pela IES no ano de 2004, sendo que o aumento nos bens imóveis foi de aproximadamente 90%.

A Unidade A, no período analisado, apresentava, pelo relatório proposto, margens de contribuição operacionais diretas elevadas, em média, de 49,1%, que contribuíram com a cobertura dos custos corporativos institucionais.

A instituição não realiza avaliações por meio das margens de contribuição por curso e por unidade separadamente, mas somente do resultado consolidado e após a redução do rateio dos custos corporativos institucionais.

A tomada de decisão estratégica e gerencial deverá, contudo, envolver não somente os resultados totais, mas a verificação da margem de contribuição dos cursos e das unidades, na cobertura dos custos fixos institucionais.

Se o processo decisório na instituição levar em conta os custos fixos institucionais, prejudicará consideravelmente o cálculo do ponto de equilíbrio em alunos e o número mínimo de alunos exigido para a abertura e manutenção das turmas, principalmente, no cenário competitivo que se apresenta. Além disso, deixará de avaliar quais as unidades que mais (ou menos) contribuem na geração de recursos para cobrir os custos fixos institucionais e sobras para financiar seus investimentos.

Em relação às decisões quanto a investimentos nas unidades, é salutar a realização da análise do retorno dos mesmos para a instituição. Hoje, esse cálculo é inexistente, sendo essas decisões tomadas por meio de critérios políticos ou, ainda, nos casos de necessidade e urgência, como por ocasião da visita do MEC, além de, muitas vezes, sequer constarem na previsão orçamentária da IES.

Outra informação relevante é a evidenciação dos custos fixos institucionais, inclusive quanto a sua adequacidade em relação às receitas que estão sendo geradas pela instituição.

4.3.2 Unidade B

A Unidade B possuía, em 2003, dois cursos de graduação, um deles é oferecido em três habilitações e em regime de férias. Oferece, também em média, três a quatro cursos de especialização anualmente e possui um programa de mestrado. Em 2004 foi criado mais um curso de graduação.

Na unidade, as atividades de extensão são bem desenvolvidas, por meio da realização de cursos, *workshops*, seminários, semanas acadêmicas que beneficiam os alunos, os profissionais e a comunidade em geral.

A estrutura administrativa da Unidade B é composta de acordo com a Figura 10, sendo que o diretor e os demais coordenadores formam o Conselho de Unidade, no qual as decisões são tomadas sempre com o respaldo dos colegiados dos cursos e da congregação da Unidade.

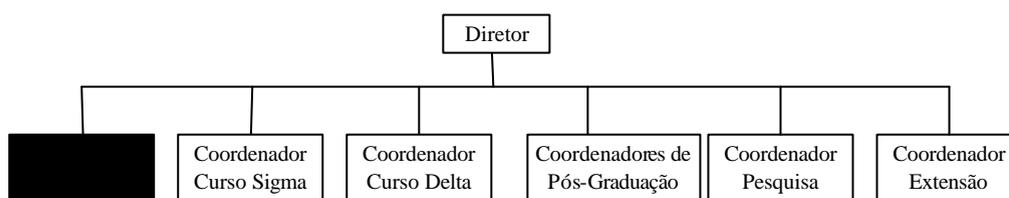


Figura 10 - Organograma Direção Unidade B

A Unidade B possui, em média, 65 professores contratados. Desse total, 55 são do quadro de carreira, o que representa 85% do total de professores. Diferentemente da Unidade A, somente 15% do quadro de professores são contratados por hora, o que dificulta a redução de pessoal por demissão ou diminuição da carga horária (estatutos internos), em caso da não-ocorrência de turmas.

Do total de professores concursados, verifica-se, ainda, que 21 possuem dedicação integral, ou seja, 40 horas semanais de trabalho, representando 32% do quadro de professores da unidade. Sendo assim, se não ocorrerem turmas, as horas desses professores serão utilizadas em outras atividades, tais como extensão, pesquisas, gestão e, em alguns casos, os professores ficam com horas à disposição.

Cabe salientar que, em 2006, existiam na Unidade B, 55 horas à disposição, ou seja, professores com tempo integral, sem atividades, horas que correspondem a 3% do total das horas pagas. Essas horas são lançadas no centro de custo da direção da unidade até que se consiga alocá-la a outras atividades.

Em média, das horas de professores pagas na Unidade B, 53% referem-se às horas com docência, sendo as demais distribuídas da seguinte forma: 16% para gestão; 18% para outras atividades; 4,5% para extensão e 8,5% para pesquisa.

Com relação ao custo corporativo da Unidade B, tem-se, primeiramente, a direção, composta pelas despesas de pagamento de salário do diretor, que, em decorrência do número de alunos que possuía a unidade e conforme regimento da IES totaliza 16 horas semanais.

Faz parte também das despesas administrativas de direção a secretaria da unidade, que conta com sete funcionários, distribuído da seguinte forma: um encarregado administrativo da unidade; três auxiliares de secretaria e três auxiliares de limpeza.

Além da administração da unidade, composta pela secretaria e pela direção, a unidade possui um centro de pesquisas, laboratórios e outros centros, além dos investimentos em pesquisa e capacitação de professores.

Da mesma forma que na Unidade A, na Unidade B praticamente todos os bens do ativo imobilizado estão alocados no centro de custo da direção. Desse modo, o valor da despesa de depreciação alocado nesse centro de custo é elevado.

Questionou-se o contador da instituição sobre este critério de alocação dos bens à direção da unidade e não aos cursos, e o mesmo informou que no passado os bens eram contabilizados nos cursos.

Segundo ele, atualmente, são abertos vários centros de custos relativos ao mesmo curso, devido a diversos critérios estabelecidos pelo MEC e pela instituição, tais como: habilitação, turno, alterações de nomenclatura. A dificuldade em classificar e processar as diversas transferências dos bens quando os centros de custos dos cursos são alterados, fez com que a contabilização desses ativos passasse a ser centralizada na direção.

A maioria das solicitações de serviços internos, prestados por outros setores da IES, como manutenção, veículos, gráfica, bem como as solicitações de materiais ao almoxarifado da instituição são lançadas no centro de custo da direção e não nos cursos, conforme se observa na Tabela 22, representando em média 2,1% do total dos custos corporativos.

A unidade conta com uma mini-biblioteca (denominada Centro) e um laboratório de informática, para atendimento das necessidades dos alunos, sendo que cada um desses possui um funcionário, com cargo de auxiliar de secretaria. As principais despesas apresentam-se com o pessoal e com a transferência de livros da Livraria da IES para o Centro.

Igualmente, nos custos corporativos da Unidade B tem-se o Centro de Pesquisa, que realiza diversas pesquisas educacionais, voltadas para o aperfeiçoamento da educação na região de atuação da IES. O referido centro é composto por dois funcionários auxiliares de secretaria. São locados, no Centro, nove professores pesquisadores, que totalizam 46 horas semanais. As principais despesas do centro de pesquisa, além das relativas a pessoal, são com depreciação, materiais diversos, principalmente de informática, e transferência de serviços internos da IES, basicamente com a gráfica e revisão de textos.

As receitas existentes nos centros de custos da direção e no centro de pesquisa referem-se à recuperação de despesas de pessoal, como vale-transporte, vale-alimentação e despesas de saúde, que são retidas proporcionalmente ao número de colaboradores.

Na extensão da unidade, de acordo com os relatórios gerenciais da instituição, verificou-se que são realizadas várias atividades, tais como: cursos, *workshops*, seminários e palestras.

Tabela 22 - Custos Corporativos da Unidade B - Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	%	2004	%	2005	%	TOTAL	%
(-) Despesas de Pessoal	1.133.985	66,3	1.030.208	64,4	1.249.268	74,2	3.413.461	68,3
(-) Correção Mon. Apos. Complementar	499.793	29,2	546.532	34,2	404.603	24,0	1.450.928	29,1
(-) Depreciações	46.584	2,7	61.186	3,8	80.183	4,8	187.953	3,8
(-) Despesas de Materiais Diversos	16.128	0,9	12.798	0,8	30.348	1,8	59.274	1,2
(-) Despesas de Manutenção	3.923	0,2	3.483	0,2	6.064	0,4	13.470	0,3
(-) Desp. Transf. Serv. Internos Diretos	39.029	2,3	34.800	2,2	28.581	1,7	102.410	2,1
(-) Serviços de Terceiros	11.516	0,7	253	0,0	600	0,0	12.369	0,2
(-) Material Didático	1.010	0,1	7.498	0,5	569	0,0	9.077	0,2
(-) Assinatura de Revistas Periódicos	171	0,0	285	0,0	41	0,0	497	0,0
(-) Participação eventos científicos	0	0,0	2.808	0,2	1.431	0,1	4.239	0,1
(-) Comunicações	1.191	0,1	750	0,0	3.341	0,2	5.282	0,1
(-) Despesas com aluguéis	4.726	0,3	1.792	0,1	7.304	0,4	13.822	0,3
(-) Despesas Viagens e Estadas	10.711	0,6	4.926	0,3	2.577	0,2	18.214	0,4
(-) Outras Despesas	3.887	0,2	4.087	0,3	23.127	1,4	31.101	0,6
Recuperação de Despesas	-62.420	-3,6	-111.982	-7,0	-153.475	-9,1	-327.877	-6,6
Total dos Custos Corporativos	1.710.234	100,0	1.599.424	100,0	1.684.562	100,0	4.994.220	100,0
Variação período			- 110.810	-6,93	85.138	5,05		

Fonte: Relatório de Desempenho Orçamentário da IES.

Na Tabela 22, observa-se que a despesa mais significativa da área administrativa da Unidade B é com pessoal e representa, na média ponderada do período, 68,3% dos custos totais.

Em seguida, vêm os custos relativos à correção monetária do plano de previdência complementar, efetuado pela IES em 1998, sendo que o passado de todos os colaboradores foi pago pela instituição, parcelado junto à Previ do Banco do Brasil, em 240 parcelas, vinte anos, o que ocasiona a correção dos valores. O valor da correção é lançado no centro de custos da direção das unidades. Na Unidade B encontram-se os professores com mais tempo de serviço na IES, o que ocasiona um valor expressivo que corresponde, em média, a 29,1% dos custos corporativos da Unidade.

Em relação à correção monetária da aposentadoria complementar, poderá ser feita negociação junto ao Banco do Brasil para a redução dos valores ou, ainda, para buscar um prazo maior para pagamento.

É necessário observar nas planilhas constantes nos Apêndices L, M e N, nas quais são apresentados os custos corporativos da Unidade aberto por atividade, no período analisado. Verifica-se nas atividades de extensão, por exemplo, que as despesas de pessoal do professor coordenador e dos demais professores extensionistas que participaram dos projetos superaram

as receitas obtidas. Esse fato é explicável pela natureza comunitária da IES, que prevê que projetos de extensão sejam realizados gratuitamente à comunidade do município e da região.

Pela análise, verifica-se que este custo das atividades de extensão acaba por onerar o custo da unidade, não permitindo a redução das mensalidades que, atualmente, encontram-se superiores aos valores praticados pelas demais IES da região.

Em relação aos custos corporativos da Unidade B, cabe uma análise comparativa da representatividade dos mesmos em relação à receita bruta gerada pela unidade. Por meio da Tabela 23, se observa como fato positivo, que os percentuais vêm diminuindo anualmente. Porém os percentuais ainda são elevados, se comparados com a Unidade A.

Tabela 23 - Comparativo Custo Corporativo versus Receita Bruta Unidade B

ANO	RECEITA BRUTA R\$	CUSTO CORPORATIVO 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

Na Tabela 23, verifica-se que o custo corporativo da Unidade B representa, em média, 37% da receita bruta gerada; se a comparação for com a receita líquida da unidade, a representatividade aumenta para em média, aproximadamente 47%. Pelo apresentado observa-se que é necessária uma revisão e, conseqüentemente, uma redução dos custos corporativos, viabilizando a redução das mensalidades e, com isso, o aumento de alunos.

Dessa forma, a redução dos custos corporativos (administrativos) da unidade deverá constituir-se um item a ser estudado estrategicamente pelos gestores da unidade e da própria instituição, para que os cursos que estão sofrendo concorrência possam ter continuidade, a exemplo da própria unidade.

4.3.2.1 Cursos de Graduação Unidade B 2003 a 2005

A Unidade B contava, em 2003, com dois cursos de graduação oferecidos no *Campus* sede da instituição, e, em 2004, foi criado um curso novo. Para preservação dos dados institucionais, os nomes dos cursos são fictícios. Dessa forma, a Unidade B mantém os cursos: Ômega, Sigma e Delta.

No período analisado os cursos da Unidade B apresentavam margens de contribuição positiva, conforme se observa nas tabelas de números 24 a 31.

A estrutura de receitas e despesas é a mesma descrita para a Unidade A.

a) Curso Ômega

O curso Ômega é oferecido em três habilitações e também em regime especial de férias.

O curso Ômega é oferecido por várias IES na região na modalidade EaD, com valores bem inferiores à mensalidade cobrada pela IES estudada. Também a remuneração paga pelo mercado aos profissionais graduados, após a conclusão do curso, não incentiva a procura pelo mesmo.

Optou-se por agrupar a soma das três habilitações para apurar a margem de contribuição do curso Ômega.

No curso Ômega está alocado a grande maioria dos professores pesquisadores da Unidade B e que proporcionaram a abertura de um curso de mestrado. Em função do valor expressivo das despesas de pesquisa, nos relatórios propostos optou-se por lançar as mesmas no mestrado da unidade. Cabe salientar que a instituição lança as despesas de pesquisa no cálculo do resultado do curso de graduação.

Tabela 24 - Demonstração do resultado Curso Ômega - Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	%	2004	%	2005	%	TOTAL	%
Receita Mensalidades	1.848.204	131,3	1.872.653	127,4	1.996.404	130,4	5.717.261	129,7
Outras Receitas	84.272	6,0	77.324	5,3	76.073	5,0	237.669	5,4
(-) Devoluções e Cancelamentos	-66.952	-4,8	-69.352	-4,7	-58.910	-3,8	-195.214	-4,4
(-) Gratuidades	-316.148	-22,5	-226.215	-15,4	-162.157	-10,6	-704.520	-16,0
(-) Bolsas	-40.284	-2,9	-70.633	-4,8	-177.413	-11,6	-288.331	-6,5
(-) Bolsas de Estudos Prof/Func.	-57.884	-4,1	-59.626	-4,1	-78.007	-5,1	-195.518	-4,4
(-) Descontos	-1.837	-0,1	-4.856	-0,3	-23.621	-1,5	-30.314	-0,7
(-) Inadimplência	-42.222	-3,0	-49.623	-3,4	-41.826	-2,7	-133.670	-3,0
Receita Líquida	1.407.149	100,0	1.469.671	100,0	1.530.543	100,0	4.407.363	100,0
(-) Despesas de Pessoal	-637.573	-45,3	-873.486	-59,4	-958.594	-62,6	-2.469.652	-56,0
(-) Assinaturas Revistas Periódicos	-1.070	-0,1	-2.953	-0,2	-1.314	-0,1	-5.337	-0,1
(-) Despesas Materiais Diversos	-224	0,0	-6.960	-0,5	-35.800	-2,3	-42.984	-1,0
(-) Despesas de Serviços internos	-6.566	-0,5	-14.206	-1,0	-20.669	-1,4	-41.442	-0,9
(-) Despesas de diárias e estadias	0	0,0	-987	-0,1	-3.274	-0,2	-4.261	-0,1
(-) Outras Despesas	-691	0,0	-403	0,0	-1.722	-0,1	-2.815	-0,1
Total das Despesas	-646.124	-45,9	-898.995	-61,2	-1.021.373	-66,7	-2.566.492	-58,2
Margem de Contr. Dir. Operacional	761.024	54,1	570.677	38,8	509.170	33,3	1.840.871	41,8
Variação das Despesas			252.870	-39,1	-122.379	13,6		
Variação das Receitas			62.523	4,4	60.872	4,1		

Fonte: Relatório de Desempenho Orçamentário da IES

Na Tabela 24, que apresenta o resultado do curso Ômega e suas habilitações, observa-se que o curso apresenta uma margem de contribuição direta operacional positiva, que vem decrescendo no período analisado, representando, na média ponderada do período, 41,8%. Destacam-se, na análise das receitas e despesas do curso, os seguintes itens:

- a) Gratuidades e bolsas: representam, na média do período, 22,5%, superando os percentuais estabelecidos pela legislação, sendo bem superiores aos apresentados nos cursos da Unidade A. Essa concessão de bolsas de estudos aos alunos do curso Ômega é necessária para a manutenção dos alunos no curso, devido ao valor da mensalidade e pelas dificuldades financeiras apresentadas pelos alunos;
- b) Despesas com pessoal: representam, em média, 56% da receita líquida obtida pela unidade. O percentual é superior aos cursos da Unidade A, pois, a maioria dos professores da Unidade B possui mestrado e doutorado. A IES, conforme legislação interna remunera a hora aula com acréscimo de 25% para mestres e 50% para doutores;

- c) As demais despesas do curso, conforme se observa na Tabela 24, representam, em média, somente 2,2% da receita líquida do curso;
- d) A análise mostra o aumento considerável nas bolsas de estudo concedidas de 2004 para 2005, passando de 4,6% para 11,6% da receita líquida, que se referem, conforme já comentado, à adesão ao Prouni pela IES.

Na análise global do curso Ômega, em 2003, foi somada as turmas normais com as de regime especial, conforme se apresentam nas planilhas do Apêndice O, da qual verifica-se que a margem de contribuição direta operacional é positiva.

Nos Apêndices P e Q, nos quais aparecem às tabelas referentes aos anos de 2004 e 2005, apresenta-se separadamente o curso Ômega Regular do Regime Especial, da mesma forma que foi apresentado nos relatórios da controladoria da IES.

Tabela 25 - Demonstração dos resultados Curso Ômega, Regime Especial - Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	%	2004	%	2005	%	TOTAL	%
Receita Mensalidades	649.671	100,4	258.024	102,1	103.678	101,3	1.011.373	100,9
Outras Receitas	7.010	1,1	3.366	1,3	8.268	8,1	18.644	1,9
(-) Devoluções e Cancelamentos	-1.755	-0,3	-2.852	-1,1	-2.067	-2,0	-6.674	-0,7
(-) Descontos	-7.258	-1,1	-31	0,0	-2.866	-2,8	-10.155	-1,0
(-) Inadimplência	-268	0,0	-5.903	-2,3	-4.636	-4,5	-10.807	-1,1
Receita Líquida	647.400	100,0	252.603	100,0	102.377	100,0	1.002.381	100,0
(-) Despesas de Pessoal	-253.027	-39,1	-221.930	-87,9	-81.729	-79,8	-556.686	-55,5
(-) Despesas de Materiais Diversos	-103	0,0	0	0,0	-6.272	-6,1	-6.375	-0,6
(-) Despesas de Serviços internos	-6.658	-1,0	-8.219	-3,3	0	0,0	-14.877	-1,5
(-) Despesas Estádias e Diárias	-8.639	-1,3	-649	-0,3	-818	-0,8	-10.106	-1,0
(-) Outras Despesas	-72	0,0	-64	0,0	-25	0,0	-162	0,0
Total das Despesas	-268.498	-41,5	-230.862	-91,4	-88.845	-86,8	-588.205	-58,7
Margem de Contr. Dir. Operacional	378.902	58,5	21.741	8,6	13.533	13,2	414.175	41,3
Variação das Despesas			-37.636	14,0	142.018	-61,5		
Variação das Receitas			-394.797	-61,0	-150.226	-59,5		

Fonte: Relatório de Desempenho Orçamentário da IES.

Na Tabela 25, verifica-se o resultado do curso Ômega de Regime Especial, que apresenta uma margem de contribuição direta operacional, em 2003, de 58,5%, margem excelente para o curso. Entretanto, a direção da Unidade B, e o Conselho Universitário optaram por não abrir novas turmas em regime especial, nos anos 2004 e 2005, pois a procura dos alunos pelo curso em regime regular estava diminuindo, o que ocasionou, em 2004 e 2005, a redução das receitas em 61% e 59,5%, respectivamente, e conseqüentemente das margens conforme o encerramento das turmas ocorria.

Observa-se, também, que a principal despesa é com pessoal e representa, em média, 55,5% da receita líquida obtida pelo curso. Verifica-se ainda que no ano 2004 o percentual das despesas com pessoal aumentou, isto em função da redução da receitas, e também porque no final do curso elevam-se os custos com pessoal pelas supervisões de estágios.

A análise das planilhas constantes nos Apêndices O, P e Q, apresentam o resultado aberto por curso e por período, e trazem também outras informações, tais como: número de turmas, número de alunos, média de alunos por turma, margem de contribuição por aluno e ponto de equilíbrio em número de alunos.

Ressalta-se que o ponto de equilíbrio para as turmas do curso Ômega, conforme se verifica na Tabela 26, elaborado de acordo com os dados dos Apêndices O, P e Q, quando utilizado os custos do curso apresenta-se em média, em 14 alunos; porém, quando se acresce os custos da unidade, ele aumenta para 38 alunos, em média, no período. Esse significativo aumento no ponto de equilíbrio em alunos foi provocado pelo custo de manutenção da estrutura da unidade.

Tabela 26 - Ponto Equilíbrio Curso Ômega – 2003 a 2005

ANO	PONTO EQUILÍBRIO COM OS CUSTOS DO CURSO	PONTO EQUILÍBRIO COM OS CUSTOS TOTAIS DA UNIDADE
2003	12 alunos	34 alunos
2004	14 alunos	39 alunos
2005	16 alunos	40 alunos
Média do Período	14 alunos	38 alunos

Verifica-se que, de 2004 para 2005, aumenta a diferença entre o ponto de equilíbrio do curso, e o ponto de equilíbrio total. Em 2003 a diferença era de 22 alunos, em 2004, 25 alunos e em 2005, 24 alunos. Por tanto, são necessários acréscimos em torno de 170% em média, na quantidade de alunos matriculados por turma, quando se acrescentam os custos corporativos da unidade.

Estes 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. Por outro lado, deve-se refletir que há uma estrutura corporativa da unidade que continuará existindo com ou sem as turmas novas. Com certeza isso provoca impactos econômicos e financeiros que devem ser revisados e repensados pelos gestores.

b) Curso Sigma

O curso Sigma é oferecido no turno da noite e possui características práticas, envolvendo a manutenção de laboratórios e equipamentos, bem como a utilização de outros materiais didáticos. Na Tabela 27, apresenta-se a demonstração do resultado do curso Sigma de 2003 a 2005.

Tabela 27 - Demonstração dos resultados Curso Sigma - Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	%	2004	%	2005	%	TOTAL	%
Receita Mensalidades	651.365	116,7	597.221	111,1	626.828	111,8	1.875.414	113,2
Outras Receitas	36.782	6,6	25.509	4,7	40.599	7,2	102.890	6,2
(-) Devoluções e Cancelamentos	-43.404	-7,8	-16.357	-3,0	-30.543	-5,4	-90.305	-5,5
(-) Gratuidades	-37.948	-6,8	-19.618	-3,6	-8.837	-1,6	-66.403	-4,0
(-) Bolsas	-8.886	-1,6	-11.440	-2,1	-20.911	-3,7	-41.236	-2,5
(-) Bolsas de Estudos Prof/Func.	-29.570	-5,3	-22.437	-4,2	-23.761	-4,2	-75.768	-4,6
(-) Descontos	-676	-0,1	-1.540	-0,3	-8.322	-1,5	-10.538	-0,6
(-) Inadimplência	-9.732	-1,7	-13.714	-2,6	-14.143	-2,5	-37.589	-2,3
Receita Líquida	557.932	100,0	537.623	100,0	560.910	100,0	1.656.465	100,0
(-) Despesas de Pessoal	-411.437	-73,7	-335.832	-62,5	-318.276	-56,7	-1.065.545	-64,3
(-) Despesa de pesquisa	-15.360	-2,8	-10.938	-2,0	-18.197	-3,2	-44.495	-2,7
(-) Despesas de Materiais Diversos	-2.832	-0,5	-7.540	-1,4	-4.912	-0,9	-15.283	-0,9
(-) Despesas com aluguéis	0	0,0	0	0,0	-1.210	-0,2	-1.210	-0,1
(-) Despesas de Serviços internos	-8.260	-1,5	-8.825	-1,6	-6.402	-1,1	-23.487	-1,4
(-) Serviços de Terceiros	-489	-0,1	0	0,0	-990	-0,2	-1.479	-0,1
(-) Material Didático	-17.745	-3,2	-14.493	-2,7	-12.315	-2,2	-44.553	-2,7
(-) Assinatura Revistas Periódicos	-9.939	-1,8	-12.032	-2,2	-10.679	-1,9	-32.650	-2,0
(-) Diárias, Estadias e Viagens	-5.107	-0,9	-5.570	-1,0	-6.694	-1,2	-17.371	-1,0
(-) Outras Despesas	-2.206	-0,4	-3.575	-0,7	-941	-0,2	-6.722	-0,4
Total das Despesas	-473.375	-84,8	-398.805	-74,2	-380.615	-67,9	-1.252.796	-75,6
Margem de Contr. Dir. Operacional	84.557	15,2	138.818	25,8	180.295	32,1	403.669	24,4
Variação das Despesas			-74.570	-15,8	18.190	-4,6		
Variação das Receitas			-20.309	-3,6	23.287	4,3		

Fonte: Relatório de Desempenho Orçamentário da IES.

Observa-se que o curso Sigma apresenta uma margem de contribuição direta operacional positiva no período de 2003 a 2005, sendo respectivamente de 15,2%, 25,8% e 32,1%; na média, 24,4%.

Verifica-se que a margem vem crescendo ano a ano, em função da redução das despesas com pessoal, ocasionada pela redução das divisões das turmas para aulas práticas. Ainda na análise das receitas e despesas do curso destaca-se o seguinte:

- a) Gratuidade e bolsas: concedidas a alunos carentes, correspondem, em média, a 6,5% da receita líquida; abaixo do percentual exigido pela legislação;
- b) Despesas com pessoal: representam, em média, no período, 64,3% da receita líquida obtida pelo curso, percentual elevado se comparado com os demais cursos das unidades A e B, o que pode ser explicado pelo fato de o curso manter aulas práticas em laboratórios, nos quais o número de alunos por turma é reduzido, aumentando assim a carga horária paga aos professores;
- c) As despesas de pesquisas importaram, em média, no período, 2,7% da receita líquida; o curso possui dois professores com 8 horas semanais, de acordo com os critérios estabelecidos pela instituição.

Pela análise das planilhas constantes nos Apêndices O, P e Q, observa-se que o curso Sigma possui margens positivas que vêm melhorando de 2003 a 2005, respectivamente, de 15,1%, 25,8% e 32,1%.

Na Tabela 28, apresentam-se os pontos de equilíbrio em número de aluno do curso Sigma no período analisado.

Tabela 28 - Ponto Equilíbrio Curso Sigma – 2003 a 2005

ANO	PONTO EQUILÍBRIO COM OS CUSTOS DO CURSO	PONTO EQUILÍBRIO COM OS CUSTOS TOTAIS DA UNIDADE
2003	20 alunos	34 alunos
2004	23 alunos	39 alunos
2005	19 alunos	40 alunos
Média do Período	21 alunos	38 alunos

O ponto de equilíbrio médio por turma com os custos do curso é de 21 alunos, porém, se computado o custo da unidade, eleva-se para em média de 38 alunos, ou seja, um acréscimo de 17 alunos, representando um aumento de 81%.

c) Curso Delta

O curso Delta foi criado em 2004 e, conforme pesquisa de mercado realizada antes de sua abertura, existia demanda reprimida. O curso tem característica essencialmente teórica, proporcionando turmas maiores, com custos menores e, conseqüentemente, margens de

contribuição direta, positivas e elevadas. Nos anos de 2004 e 2005 têm-se margens de 72% e 75,6% respectivamente, conforme se observa na Tabela 29:

Tabela 29 - Demonstração do resultado Curso Delta, Período – 2004 a 2005

Descrição	2004	%	2005	%	Total	%
Receita Mensalidades	153.638	114,8	713.778	121,8	867.416	120,5
Outras Receitas	1.274	1,0	17.438	3,0	18.712	2,6
(-) Devoluções e Cancelamentos	-3.111	-2,3	-34.927	-6,0	-38.038	-5,3
(-) Gratuitades	-2.359	-1,8	-15.929	-2,7	-18.288	-2,5
(-) Bolsas	0	0,0	-42.587	-7,3	-42.587	-5,9
(-) Bolsas de Estudos Prof/Func.	-5.405	-4,0	-26.508	-4,5	-31.914	-4,4
(-) Descontos	-342	-0,3	-13.197	-2,3	-13.539	-1,9
(-) Inadimplência	-9.873	-7,4	-12.089	-2,1	-21.962	-3,1
Receita Líquida	133.822	100,0	585.978	100,0	719.800	100,0
(-) Despesas de Pessoal	-34.086	-25,5	-138.449	-23,6	-172.535	-24,0
(-) Despesas com materiais diversos	0	0,0	-39	0,0	-39	0,0
(-) Despesas de Serviços internos	-1.726	-1,3	-2.598	-0,4	-4.324	-0,6
(-) Assinaturas Revistas Periódicos	-240	-0,2	-731	-0,1	-970	-0,1
(-) Diárias, Estadias e Viagens	0	0,0	-900	-0,2	-900	-0,1
(-) Outras Despesas	-1.386	-1,0	-273	0,0	-1.659	-0,2
Total das Despesas	-37.437	-28,0	-142.990	-24,4	-180.428	-25,1
Margem de Contr. Dir. Operacional	96.384	72,0	442.988	75,6	539.372	74,9
Variação das despesas			-105.553	281,9		
Variação das receitas			452.156	337,9		

Fonte: Relatório de Desempenho Orçamentário da IES.

Pela análise da Tabela 29, observa-se que as despesas de pessoal representam a principal despesa do curso e equivalem, em média, a 24% da receita líquida. As demais despesas do curso representam, em média, apenas 1,1%.

O incremento dos valores de receitas de 2004 para 2005 é relativo à abertura de duas novas turmas, ou seja, uma no vestibular de verão e outra no vestibular de inverno. Já o incremento na concessão de bolsas é relativo às concedidas por meio do Pronuni.

Na Tabela 30, apresenta-se o ponto de equilíbrio do Curso Delta, elaborado por meio das informações constantes nas planilhas dos Apêndices P e Q. Pode-se observar que o mesmo possui um ponto de equilíbrio médio por turma de 13 alunos; se computado o custo corporativo da unidade, eleva-se, em média, para 39 alunos por turma.

Tabela 30 - Ponto Equilíbrio Curso Delta – 2004 a 2005

ANO	PONTO EQUILÍBRIO COM OS CUSTOS DO CURSO	PONTO EQUILÍBRIO TOTAL DA UNIDADE EM MÉDIA POR TURMA
2004	15 alunos	39 alunos
2005	10 alunos	40 alunos
Média do Período	13 alunos	39 alunos

O aumento expressivo no ponto de equilíbrio total, o qual eleva-se para em média de 39 alunos por turma, é em função do acréscimo do custo corporativo da unidade, o que torna necessário um acréscimo no número de 26 alunos, representando um incremento de 200%.

Entretanto cabe analisar a participação dos cursos da Unidade B com suas margens de contribuição para a cobertura dos seus custos corporativos, dados estes que podem ser verificados na Tabela 31.

Tabela 31 - Comparativo da Contribuição dos cursos nos Custos Corporativos da Unidade B

ANO	CUSTOS CORPORATIVOS	CURSO OMEGA	INDICE	CURSO SIGMA	INDICE	CURSO DELTA	INDICE
2003	1.710.235	914.767	0,53	473.375	0,27	0	0,0
2004	1.599.424	920.836	0,57	138.819	0,08	96.384	0,06
2005	1.684.562	522.703	0,31	180.295	0,11	442.988	0,26
Total	4.994.221	2.358.306	0,47	792.489	0,16	539.372	0,11

Na Tabela 31, verifica-se que o curso Ômega é o que mais contribui na cobertura dos custos corporativos da Unidade, com apenas 0,47, ou seja, cobre metade dos mesmos período analisado, seguido pelo curso Sigma; porém, no somatório das margens de contribuições diretas dos cursos de graduação elas não são suficientes para a cobertura dos custos corporativos da unidade.

4.3.2.2 Cursos de Pós-Graduação Unidade B, Período 2003 a 2005

No período de 2003 a 2005, a Unidade B ofertou entre três a cinco turmas de especialização, sendo que em 2003 havia o maior número de turmas, um total de cinco. Na Tabela 32, verifica-se a demonstração do resultado dos cursos no período analisado.

Como já salientado, o curso de especialização tem duração de 18 meses. Dessa forma, a Tabela 32 apresenta então, em 2003, o resultado dos cursos iniciados em 2002 e finalizados

em 2003 e os iniciados em 2003 que serão finalizados em 2004. Da mesma forma acontece nos demais períodos analisados.

Verifica-se, também, na Tabela 32, que os cursos de especialização da Unidade B apresentam margem de contribuição direta operacional positiva, em média, de 30,9%, ocorrendo a principal despesa com pessoal, que representa, em média, 63,1% da receita líquida arrecadada pelos cursos.

Ressalta-se, ainda, o percentual, em média, de 8,5% das devoluções e cancelamentos, o que é, até certo ponto, esperado, pois desistências e trancamentos nos cursos de especialização são comuns.

Outro fato a salientar é o percentual da inadimplência, que também é maior que nos cursos de graduação e importa, na média, em 5,8% da receita líquida do período.

Tabela 32 - Demonstração dos Resultados dos Cursos de Especializações Unidade B em 2003-2005

DESCRIÇÃO	2003	%	2004	%	2005	%	TOTAL	%
Receita Mensalidades	399.050	109,3	425.901	110,8	202.393	115,1	1.027.343	111,0
Outras Receitas	28.080	7,7	23.492	6,1	11.842	6,7	63.415	6,9
(-) Devoluções e Cancelamentos	-36.829	-10,1	-27.125	-7,1	-14.738	-8,4	-78.693	-8,5
(-) Gratuitades	-9.060	-2,5	-11.524	-3,0	-4.137	-2,4	-24.721	-2,7
(-) Bolsas	-351	-0,1	-1.295	-0,3	-941	-0,5	-2.587	-0,3
(-) Descontos	-895	-0,2	-2.129	-0,6	-2.359	-1,3	-5.384	-0,6
(-) Inadimplência	-15.054	-4,1	-22.798	-5,9	-16.178	-9,2	-54.030	-5,8
Receita Líquida	364.940	100,0	384.523	100,0	175.882	100,0	925.344	100,0
(-) Despesas de Pessoal	-211.247	-57,9	-266.921	-69,4	-105.906	-60,2	-584.074	-63,1
(-) Despesas Materiais Diversos	-1.534	-0,4	-2.152	-0,6	-1.619	-0,9	-5.305	-0,6
(-) Despesas de Serviços internos	-4.220	-1,2	-8.807	-2,3	-8.447	-4,8	-21.474	-2,3
(-) Lanches e Refeições	-497	-0,1	-1.606	-0,4	-1.716	-1,0	-3.819	-0,4
(-) Despesas viagem e estadas	-12.070	-3,3	-6.406	-1,7	-1.390	-0,8	-19.867	-2,1
(-) Despesas de correio	-910	-0,2	-1.599	-0,4	-771	-0,4	-3.280	-0,4
(-) Divulgações	-632	-0,2	0	0,0	0	0,0	-632	-0,1
(-) Outras Despesas	-1.048	-0,3	0	0,0	-174	-0,1	-1.222	-0,1
Total das Despesas	-232.158	-63,6	-287.491	-74,8	-120.023	-68,2	-639.673	-69,1
Margem Contr. Direta Operacional	132.781	36,4	97.032	25,2	55.859	31,8	285.672	30,9
Varição das Despesas			55.333	23,8	-167.467	-58,3		
Varição das Receitas			19.583	5,4	-208.641	-54,3		

Fonte: Relatório de Desempenho Orçamentário da IES.

Na Tabela 32, observa-se que de 2004 para 2005 há uma expressiva redução das receitas, em 54,3% e das despesas em 58,3%, em função da redução das turmas de cinco cursos para três e também pela redução de alunos por turma.

A Unidade B conta com um curso de Mestrado que entre 2003 e 2005, possuía duas ou três turmas em andamento e, em média, 80 alunos matriculados, entre os regulares e especiais.

Na Tabela 33, apresenta-se a demonstração do resultado do mestrado, no período de 2003 a 2005, no qual se observam altos déficits. Tal fato ocorreu porque se optou, neste estudo, por lançar as despesas de pesquisa da unidade no mestrado. O entendimento é de que, sem a pesquisa, o mesmo não existiria.

Cabe salientar que a controladoria da IES contabiliza as despesas com pesquisa no resultado do curso de graduação Ômega.

Tabela 33 - Demonstração do resultado Curso de Mestrado Unidade B - Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	%	2004	%	2005	%	TOTAL	%
Receita Mensalidades	616.800	123,5	642.409	127,3	652.032	123,3	1.911.241	124,7
Outras Receitas	79.349	15,9	92.805	18,4	96.215	18,2	268.368	17,5
(-) Devoluções e Cancelamentos	-23.713	-4,7	-31.212	-6,2	-25.277	-4,8	-80.201	-5,2
(-) Gratuidades	-54.605	-10,9	-87.850	-17,4	-46.007	-8,7	-188.463	-12,3
(-) Bolsas	-116.555	-23,3	-106.963	-21,2	-137.009	-25,9	-360.526	-23,5
(-) Bolsas Prof. Funcionários	0	0,0	0	0,0	-9.208	-1,7	-9.208	-0,6
(-) Descontos	-1.934	-0,4	-187	0,0	-2.025	-0,4	-4.146	-0,3
(-) Inadimplência	0	0,0	-4.170	-0,8	0	0,0	-4.170	-0,3
Receita Líquida	499.342	100,0	504.832	100,0	528.722	100,0	1.532.895	100,0
(-) Despesas de Pessoal	-338.449	-67,8	-431.262	-85,4	-478.732	-90,5	-1.248.444	-81,4
(-) Despesas de Pesquisa	-541.892	-108,5	-700.645	-138,8	-758.430	-143,4	-2.000.967	-130,5
(-) Despesas de Materiais Diversos	-2.033	-0,4	-437	-0,1	-947	-0,2	-3.417	-0,2
(-) Despesas de Serviços internos	-5.542	-1,1	-9.599	-1,9	-7.253	-1,4	-22.394	-1,5
(-) Lanches e Refeições	-337	-0,1	-473	-0,1	-623	-0,1	-1.433	-0,1
(-) Despesas viagem, estadas	-12.166	-2,4	-18.677	-3,7	-16.542	-3,1	-47.384	-3,1
(-) Despesas de correio	-2.058	-0,4	-2.738	-0,5	-2.870	-0,5	-7.666	-0,5
(-) Serviços de Terceiros	-4.800	-1,0	0	0,0	0	0,0	-4.800	-0,3
(-) Material Didático	-190	0,0	0	0,0	-24	0,0	-214	0,0
(-) Participação eventos científicos	0	0,0	-435	-0,1	0	0,0	-435	0,0
(-) Outras Despesas	-1.814	-0,4	-500	-0,1	-600	-0,1	-2.914	-0,2
Total das Despesas	-909.282	-182,1	-1.164.766	-230,7	-1.266.022	-239,4	-3.340.070	-217,9
Margem Contr. Direta Operacional	-409.940	-82,1	-659.934	-130,7	-737.300	-139,4	-1.807.174	-117,9
Variação das Despesas			-255.484	28,1	-101.256	8,7		
Variação das Receitas			5.490	1,1	23.890	4,7		

Fonte: Relatório de Desempenho Orçamentário da IES.

Com relação às receitas, despesas e o resultado do mestrado na Unidade B, que se verifica na Tabela 33, salientam-se:

- a) Bolsas: o valor investido em bolsas corresponde, em média, a 23,5% da receita líquida e refere-se ao valor que a IES deixou de receber devido à concessão das

bolsas concedidas pelas CAPES, sendo que o valor recebido da mesma está incluído nas receitas;

- b) Despesas de Pessoal: conforme se verifica, as despesas com professores vêm aumentando no período e equivalem, em média, a 81,4% da receita líquida;
- c) Despesas de pesquisa: representam, em todos os anos analisados, valores superiores à receita líquida obtida no mestrado. A média em percentagem que representam as despesas de pesquisa é de 130,5% da receita líquida obtida no mestrado. A Unidade B possui 23 professores pesquisadores, com um total de 240 horas semanais de pesquisa.

A despesa de pesquisa é um custo para a Unidade B de difícil alocação, pois se lançado no resultado no curso de graduação Ômega, o mesmo apresenta margens negativas. Se alocado como custo da unidade, penalizam-se novamente os cursos de graduação. Dessa forma, entende-se que a melhor alocação para as despesas de pesquisa seja junto ao mestrado da unidade que, inclusive, tem planos de abrir um doutorado num futuro próximo.

Porém, é importante ressaltar que a unidade poderá buscar resultados positivos com suas pesquisas, por meio de publicações ou, ainda, com a captação de recursos da iniciativa privada e de órgãos públicos para o desenvolvimento de projetos relevantes para o desenvolvimento social e educacional.

4.3.2.3 Resultados Totais da Unidade B – Relatórios Propostos 2003 a 2005

Nas planilhas constantes dos Apêndices O, P e Q, apresentam-se os dados dos cursos e da Unidade B separadamente, sendo que é possível verificar que as margens dos cursos de graduação e especialização são boas e que o ponto de equilíbrio das turmas é relativamente baixo. No entanto, quando são acrescentados os custos administrativos, a margem fica negativa, e o ponto de equilíbrio em número de alunos tem um expressivo aumento.

As referidas planilhas correspondem ao modelo de relatórios gerenciais, que se adotadas pela IES proporcionarão várias informações adicionais, que auxiliarão os gestores a

analisar o resultado dos cursos e setores e o comportamento dos custos corporativos da unidade.

Nesse contexto, a análise das planilhas constantes dos apêndices L, M e N, que apresentam os custos e as despesas corporativas da unidade abertas por atividade ou setor, se fazem necessárias, de forma a evidenciar onde poderão ocorrer cortes e reduções, sem prejudicar a qualidade e o andamento das atividades.

Nas tabelas apresentadas nos Apêndices L, M, N, O, P e Q, são feitas compilações dos resultados obtidos nas Tabelas 22 a 33, que apresentam a demonstração do resultado dos cursos de graduação, especialização, mestrado e os custos corporativos da Unidade B.

Os relatórios permitem 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.

Nos Apêndices citados, observa-se que os cursos de graduação da Unidade B possuem margens de contribuição positivas, com exceção do mestrado, em razão das despesas com pesquisa já comentadas no tópico 4.3.2.2. Verifica-se que após a redução dos custos corporativos da unidade, a mesma apresenta déficit.

Na Tabela 34, é apresentado o modelo de relatório proposto resumido por unidade, onde 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.

Tabela 34 - Modelo de Relatório proposto para apuração dos Resultados - Unidade B, Período 2003 a 2005

DESCRIÇÃO	2003	2004	2005	TOTAL
Receitas 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 variáveis 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 corporativos 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%

O modelo de relatório proposto neste estudo apresentado na Tabela 34 deve ser comparado às Tabelas 6 e 7, as quais apresentam os relatórios atualmente utilizados pela IES para avaliação dos resultados dos cursos e unidades.

Na análise comparativa do relatório proposto do resultado da Unidade B no período de 2003 a 2005, com o relatório utilizado pela IES, observa-se que:

- a) A inclusão do item 'redução das receitas', em que consta devolução e cancelamentos, bolsas, consideradas como despesas nos relatórios da IES. Também inclui a inadimplência do período que não é considerada nos resultados apresentados pela Seção de Controladoria da instituição;
- b) Nos anos 2004 e 2005 a instituição passou a diminuir diretamente das receitas os valores relativos às devoluções e cancelamentos;
- c) A diferença entre o resultado apresentado nas Tabelas 6 e 7, para a Tabela 28, 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) 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 receita bruta (RB).

Verifica-se que o ponto de equilíbrio em 2003, em número de alunos, era de 1.271. Em 2004 reduziu para 1.007 e, em 2005, para 964; isso em razão do aumento do valor da receita líquida média anual por aluno. Esse aumento na receita média líquida deve-se ao fato do encerramento das turmas de regime especial, nas quais a mensalidade era de 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 suas atividades com quantidade de alunos inferiores aos pontos de equilíbrio apresentados.

Na Tabela 34, observa-se que os retornos sobre os investimentos realizados na unidade são negativos e expressivos, em função dos déficits operacionais apresentados.

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

4.3.3 Tratamento dos Custos Corporativos Institucionais

Pela análise dos resultados das Unidades A e B, e também pelos relatórios apresentados pela controladoria da IES, verifica-se que as unidades e a instituição possuem custos corporativos (fixos) elevados, que em alguns casos inviabilizam cursos e outras atividades desenvolvidas.

É importante que os gestores, tanto da instituição quanto das unidades, verifiquem esses custos e tenham para com eles um tratamento diferenciado. Cabe salientar, por óbvio, que com os relatórios elaborados atualmente pela IES esta análise fica dificultada, mas com a utilização dos relatórios propostos neste estudo visualizam-se todos os custos da unidade, bem como seu impacto no resultado, nos cursos de graduação e nos cursos de pós-graduação oferecidos.

Em relação aos custos corporativos institucionais, cabe salientar que são constituídos pelas despesas administrativas da mantenedora, da reitoria e das quatro pró-reitorias, quais sejam: administrativa, graduação, pesquisa e pós-graduação e extensão.

As despesas da pró-reitoria administrativa envolvem todos os setores de suporte tais como: central de atendimento ao aluno (acadêmico e financeiro), recursos humanos, contabilidade, controladoria, veículos, *marketing*, informática, manutenção, limpeza, vigilância, entre outros.

As despesas de *marketing* correspondentes à confecção e elaboração de pôlderes são alocadas diretamente nos cursos; as demais despesas como campanha institucional do vestibular permanece no custo corporativo institucional e são rateadas às unidades proporcionalmente às receitas, conforme já explicado anteriormente.

Fazem parte do cômputo do custo institucional fixo as despesas totais de água, energia elétrica e telefone, não sendo alocadas diretamente às unidades, devido a falta de controles específicos para tal distribuição. Este procedimento poderá ser adotado em uma realidade de baixa relação custo benefício, na obtenção das informações por unidade.

As despesas financeiras da instituição, com pagamento de juros sobre capital de giro, juros sobre capital fixo (investimentos), correção monetária, despesas bancárias, CPMF, IOF e comissões pagas, fazem parte do total do custo institucional.

Na Tabela 35, faz-se uma análise por meio dos relatórios da Seção de Controladoria, dos percentuais que os custos institucionais fixos representam sobre a receita bruta total da instituição. Verificam-se, ainda, as unidades que em seus resultados operacionais diretos não apresentam margem para cobertura desses custos.

Tabela 35 - Comparação Percentual de Custo Fixo da IES x Unidades Deficitárias

ANO	% DOS CUSTOS CORPORATIVOS VERSUS RECEITA BRUTA	Nº UNIDADES COM MARGENS INFERIORES AO % CUSTOS CORPORATIVOS	UNIDADES COM MARGEM DIRETA OPERACIONAL NEGATIVA
2003	24,4	Sete unidades	Uma unidade
2004	22,4	Nove unidades	Quatro unidades
2005	23,7	Onze unidades	Quatro unidades

Fonte: Seção de Controladoria da IES.

Em 2003, o custo institucional representou 24,4% da receita bruta da instituição, reduzindo-se para 22,4% em 2004 e elevando-se em 2005, quando representou 23,7% da receita bruta. Ressalta-se que o comparativo apresentado na Tabela 35 foi calculado sobre a receita bruta, se esses percentuais forem aplicados sobre a receita líquida da instituição, haveria ainda mais unidades com margens inferiores ao percentual dos custos fixos institucionais.

Dessa forma, é importante avaliar que em 2005, das 21 unidades da IES, 11 ficaram com déficit após receberem o rateio dos custos fixos institucionais; no entanto, somente quatro unidades são deficitárias em suas margens diretas operacionais.

Dessa forma, os custos corporativos institucionais praticados pela IES não são compatíveis com o montante de margem de contribuição que está sendo gerado pelas unidades, e nos patamares atuais poderão afetar a continuidade da instituição.

Igualmente, conforme observado nos relatórios da controladoria da IES, as unidades que apresentam margens operacionais diretas negativas, ou seja, déficit em suas atividades, como é o caso da Unidade B, este não é resultante dos cursos, mas sim dos altos custos administrativos da unidade (direção, laboratórios, centros, extensão e capacitação).

Guerreiro (2006) apresenta duas possibilidades para que se melhore o resultado de uma instituição, quais sejam: aumentar a margem de contribuição dos produtos ou serviços e ou racionalizar a estrutura de custos fixos. O elevado nível dos custos fixos corporativos (das unidades e da instituição) sugere a necessidade de racionalização, conforme indicado por Guerreiro.

Em relação a IES em estudo, poderá ser realizada análise nos cursos em que ela não tem concorrência no mercado e, em alguns casos, aumentar a margem de contribuição por meio do aumento das mensalidades. Porém, corre-se o risco de mesmo sem concorrência, inviabilizar o curso, se o aumento for expressivo.

Muitas vezes, de acordo com Guerreiro (2006), não é possível uma empresa, aumentar a margem de contribuição de seus produtos; entretanto, o montante dos custos fixos, incompatível com os resultados gerados, faz com que a empresa opere com prejuízo, como é caso da IES em estudo, que em 2005 e 2006 apresentou déficit em suas demonstrações contábeis.

Nesse contexto e com muitas unidades sofrendo com a concorrência acirrada de outras IES, a solução viável é a racionalização da estrutura dos custos fixos administrativos, tanto das Unidades quanto da Instituição.

Por exemplo, a Unidade B, sem prejudicar as atividades, adequando-se às exigências legais e adotando políticas de acordo com o estatuto da instituição, poderá:

- a) Reorganizar-se administrativamente, tanto nas secretarias como nos laboratórios e nos centros, e com isso reduzir pessoal e equipamentos;
- b) No centro de pesquisa e na extensão da unidade poder-se-á reduzir o déficit mediante a prévia análise da viabilidade econômica, privilegiando-se assim a realização de projetos superavitários;
- c) Podem-se reduzir os investimentos em capacitação, já que a IES apresenta média superior à exigida pelo MEC. Cabe salientar que a partir de 2006 tal procedimento já foi adotado pela instituição. Só existe liberação e ajuda financeira para capacitação dos professores cujos cursos não possuem o percentual exigido;
- d) Com relação à Unidade B, cabe salientar que talvez se deva até mesmo reduzir o quadro de professores, sendo que o estatuto prevê que, se não houver ocorrência de turmas ou se houver extinção dos cursos, ou ainda a redução do número de alunos, os professores, mesmo concursados, poderão ser demitidos ou ter suas cargas horárias reduzidas, especialmente aqueles que se encontram com horas à disposição e realizando atividades administrativas que poderiam ser desempenhadas por funcionários com valores expressivamente menores;
- e) Também deverá ser avaliado pelos gestores institucionais o número de horas de pesquisa realizada na Unidade B, especificamente em relação ao retorno que se vem obtendo com a mesma. A busca de recursos em organizações de fomento também é uma alternativa.

Percebendo a realidade do mercado, a Unidade A, juntamente com a pró-reitoria administrativa, mesmo apresentando altas margens de contribuição, adotou em 2006 a medida de não contar mais com um Laboratório próprio de Informática, sendo que os alunos

utilizarão o Laboratório Central de Informática da IES. A redução de custos deu-se pela extinção do laboratório próprio.

Igualmente, com o intuito de redução de custos variáveis, a partir de agosto de 2006 a instituição reduziu nas novas contratações de professores os valores dos adicionais para mestres e doutores, adotando o estabelecido no dissídio da categoria, ou seja, 10% para mestres e 15% para doutores. Conforme já descrito, os professores contratados pela instituição até julho de 2006, recebem adicionais de 25% para mestrado e 50% para doutorado.

Conforme Guerreiro (2006), para uma gestão adequada da rentabilidade de um serviço (no caso da IES são os cursos), é importante manter o foco na maximização da margem de contribuição total dos mesmos e na racionalização dos custos “fixos” estruturais, obtendo assim o retorno do investimento esperado.

O autor acrescenta, ainda, que na análise dos custos fixos é importante salientar que eles dependem de algumas variáveis fundamentais como: o tipo de negócio, capacidade instalada, processo e atividades e tecnologia utilizada.

Em relação ao tipo de negócio, Guerreiro (2006) afirma que a organização poderá manter alto ou baixo volume de investimentos estruturais, de acordo com a natureza da atividade. Em relação ao ensino superior, verifica-se principalmente nas universidades a criação de grandes estruturas, porém, na atual conjuntura, economicamente é inviável a manutenção desses custos fixos elevados. Entretanto, esforços têm sido desenvolvidos na IES nesse sentido. O fechamento de laboratórios é um exemplo

A capacidade instalada é representada pelo volume de atividades mantidas e também pela expectativa da participação no mercado a curto e médio prazo, e impacta no volume dos custos estruturais e no montante dos ativos operacionais necessários (GUERREIRO, 2006). Numa IES, tais custos representam a estrutura física, o número de unidades e as salas de aula, bem como o corpo docente e os equipamentos disponíveis para a realização das atividades e a manutenção dos *campi*.

Guerreiro (2006, p. 71) salienta que deve ser observado que os três elementos

“andam de mãos dadas”: a capacidade (instalada / utilizada), o montante dos ativos operacionais e o montante dos custos fixos. Nesse sentido, as ações de racionalização objetivam em última instância a redução dos custos fixos, a redução dos ativos operacionais e o aumento no volume de produção. O ideal é que sejam alcançados os três objetivos ao mesmo tempo.

Com relação à redução dos custos corporativos institucionais, a sugestão é de avaliar a possibilidade de terceirização, o que significa contratar serviço ou um bem que antes era realizado pela instituição. A IES poderá terceirizar atividades, hoje desenvolvidas por ela, tais como: limpeza, vigilância, veículos, gráfica, informática, ajardinamento, manutenção predial, manutenção de equipamentos. De acordo com Garcia (2005), é necessário realizar estudos de viabilidade econômica de terceirizar ou manter as atividades. Este procedimento tem sido adotado por várias IES no país.

Também é importante a utilização de rigor no controle dos custos fixos, por meio do orçamento, sendo que os desembolsos de tais custos deverão obedecer estritamente ao que foi planejado. O controle permite a verificação de quanto está sendo gasto a mais ou a menos. As informações dos desvios são necessárias para a determinação das responsabilidades e desempenho envolvidos.

Em relação aos ativos operacionais, Melo (2006) salienta que na atual situação do mercado não é recomendável, principalmente, para as universidades, realizarem ampliações e criações de novas unidades, ou seja, a expansão da capacidade instalada. É necessário também que os gestores avaliem bem os investimentos em outros ativos operacionais, tais como equipamentos para laboratórios, móveis e utensílios.

4.4 RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES DE MELHORIAS

Com base nos relatórios institucionais da IES em estudo, apresenta-se a seguir algumas sugestões para melhorar o nível e a qualidade das informações disponibilizadas aos gestores para que, assim, as decisões possam ser tomadas adequadamente, visando à continuidade dos cursos, das atividades e da instituição.

Primeiramente, é claro, está a sugestão da adoção dos relatórios gerenciais propostos neste estudo, o que proporcionará informações melhores e mais abertas, permitindo a

verificação sobre onde os recursos são consumidos, os resultados, as margens, o ponto de equilíbrio, entre outras informações. Isso possibilitará aos gestores uma reflexão maior e ainda implicará em melhores decisões.

Relatórios gerenciais que contemplem informações abertas, aliados à racionalização dos custos corporativos estruturais da instituição, bem como das unidades - que, conforme comprovado, estão onerando os cursos e atividades da IES - permitirão possivelmente uma redução das mensalidades nos cursos em que a concorrência é mais acirrada, fazendo assim com que a IES mantenha-se competitiva no mercado; e que não tenha que fechar cursos, devido à baixa demanda existente.

Os relatórios propostos proporcionarão uma melhor gerência do resultado de suas unidades, evidenciando de forma clara as receitas, despesas e o resultado de cada curso. Oferecem também, separadamente, para que seja feito o devido controle, o valor dos custos corporativos da Unidade. Dessa forma, o gestor poderá traçar estratégias competitivas para os cursos que sofrem com a concorrência e tem redução efetiva de alunos.

Em relação aos relatórios de desempenho orçamentário e da própria contabilidade da IES, é necessária a adequação das seguintes contas: gratuidades filantrópicas, bolsas de estudo, bolsas dissídio a professores e funcionários, além de descontos que, de forma equivocada, são considerados como despesas dos cursos, mas que deveriam ser lançadas como contas redutoras das receitas geradas.

Dessa forma, o gestor saberá ao deduzir a inadimplência quanto efetivamente foi recebido pelo curso, bem como os referidos percentuais aplicados em bolsas e gratuidades, os descontos concedidos e a inadimplência do período.

Em relação à inadimplência, a IES não possui relatório que a apresente no período, sendo o sistema dinâmico e o valor informado não mantém relação com o período, por exemplo, de 2003, mas sim à data da emissão do relatório. Para melhorar as análises, isso deverá ser corrigido, mantendo-se os dados por período e também o da inadimplência até a data atual.

Segundo o contador da IES, o controle feito pela contabilidade se dá por meio de um relatório desenvolvido pela Divisão de Tecnologia de Informática, por conta e não por curso. Afirma ainda que não testou a integridade das informações relativas à inadimplência, contidas

no relatório de desempenho orçamentário utilizado neste estudo. Salienta que os dados relativos às receitas e despesas são retirados do Sistema Contábil e representam efetivamente os resultados dos centros de custos analisados.

Outra análise que ficou prejudicada foi com relação aos bens do ativo imobilizado das unidades, por estarem quase que na totalidade lançados no centro de custos da direção, onerando, assim, este centro de custos. O ideal seria que, na medida do possível, os bens fossem distribuídos aos cursos, permitindo uma análise melhor dos seus custos próprios.

Em relação aos custos fixos institucionais, observou-se que o total das despesas de água, luz e telefone fazem parte deste custo. Recomenda-se que sejam alocados diretamente aos centros de custos (unidades), por meio da separação das contas, pela instalação de medidores e, no caso dos telefones, pelos números de ramais.

São computadas, igualmente, no custo institucional, as despesas financeiras da instituição relativas ao custo do capital de giro e do capital fixo para investimentos. Entende-se que as despesas referentes aos juros sobre os investimentos na aquisição de equipamentos e na construção de prédios devam ser contabilizadas diretamente às unidades beneficiadas. E, na medida do possível, também a distribuição dos custos financeiros oriundos da necessidade de capital de giro, diretamente para as unidades, de acordo com a inadimplência efetiva, sendo que dessa forma poderá ser calculado efetivamente o resultado econômico de cada unidade.

Também se identifica a necessidade de melhor preparação dos gestores quanto ao encaminhamento e uso dos dados financeiros. Da mesma forma, as funções contábeis e de contraladoria carecem de uma postura e visão mais gerencial.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÃO

As instituições de ensino, assim como as demais organizações, sofrem com as mudanças ambientais. As IES, para dar continuidade às suas operações e cumprir com sua missão, têm que se adequar às novas tendências e exigências de mercado.

A realização deste estudo evidencia que a instituição pode ser beneficiada com a adoção de um modelo de gestão descentralizado, em que os gestores das áreas tenham maior autonomia concedida e responsabilidade atribuída, e tenham à disposição informações sobre os recursos que são consumidos e gerados em suas unidades.

Os gestores devem buscar atingir os objetivos 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 da literatura base indica 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 desses 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 focou o desenvolvimento de novos relatórios gerenciais, com uma metodologia mais apropriada de mensurar e evidenciar o resultado econômico gerado pelas diversas áreas de uma instituição privada de ensino superior, o que foi evidenciado pelos diversos relatórios apresentados e análises realizadas. Essa evidencia tem

como base as contribuições deles as respostas dadas pelos gestores das unidades com os quais se realizaram entrevistas.

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 do resultado global da instituição.

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

Verificou-se que o custo corporativo da Unidade B está muito elevado para o montante das receitas geradas pela mesma, e indica que se não houver uma redução poderá ocorrer a falta 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 representa, em média, 23% da receita bruta total, também inviabiliza a continuidade sustentada das atividades de algumas unidades que não conseguem gerar uma margem direta superior a este percentual.

No que se refere aos objetivos específicos estabelecidos para este estudo, também foi possível evidenciar que as informações prestadas aos gestores são mínimas: sequer são apresentadas de forma comparativa com outros períodos e, além disso, não apresentam as variações percentuais pertinentes aos custos e receitas. Isso fica evidente na própria avaliação dos diretores das unidades que recebem os relatórios gerenciais emitidos pela controladoria. A principal alegação é que se trata de informações demasiadamente agrupadas e de impossível identificação analítica.

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.

Também foram constatadas algumas divergências entre as opiniões do contador e do *controller* da IES quanto à elaboração e utilidade dos relatórios. Isso mostra a falta de um tratamento sistêmico das informações geradas e distribuídas pelas diversas áreas da IES.

Dessa forma, espera-se que os relatórios propostos neste estudo contribuam para eficácia da gestão econômica das IES.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Durante o desenvolvimento do estudo verificou-se a existência de diversas oportunidades de novas pesquisas nessa área. Efetivamente, verificou-se a possibilidade de desenvolvimento dos seguintes estudos:

a) estudo da viabilidade uma instituição de ensino superior, categorizada como universidade, manter a situação de filantropia. Isso seria possível por meio de um planejamento tributário pelo qual pode-se calcular os custos e os benefícios relacionados, especialmente após a criação do Programa Universidade para Todos (PROUNI);

b) estudo sobre os custos de terceirizações de serviços para a instituição de ensino superior, realizando-se um comparativo sobre a manutenção das atividades internamente ou terceirizar sua execução. Atividades tradicionais como gráfica, por exemplo, é uma das possibilidades;

c) estudo que aponte os instrumentos de gestão atualmente adotados pelas IES no Brasil.

d) pesquisa sobre a existência de cursos especialmente destinados à formação pessoal e profissional de gestores universitários. Enfatizar a gestão do ensino como uma atividade

econômica qualquer que depende da geração de resultados positivos em níveis necessários a manter o “negócio ensino”.

REFERÊNCIAS

- ACKOFF, Russell Lincoln. *Planejamento empresarial*. Rio de Janeiro: LTC- Livros Técnicos e Científicos, 1975.
- ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria — Uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 343-355.
- ANSOFF, H. Igor; McDONNELL, Edward J. *Implantando a administração estratégica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, Vijay. *Management control systems*. 8. ed. Chigaco: Irwin, 1995.
- ARANTES, Nelio. *Sistemas de gestão empresarial: Conceitos permanentes na administração de empresas válidas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- ATKINSON, Anthony. A.; BANKER, Rajid D.; KAPLAN, Robert. S.; YOUNG, S. Mark. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000. 812p.
- BACCHEN, Fernando Luiz Andrade. *Os custos das instituições privadas de ensino superior no Estado de Santa Catarina: uma abordagem competitiva*. 2002. 224 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) — Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.
- BATISTA, Murilo; RIVAS, Sérgio; FREITAS, Paulo. Desafios do crescimento. *Revista Ensino Superior*, São Paulo, n. 51, dez. 2002.
- BENEDICTO, Gideon Carvalho de. *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.
- BRASIL. *Decreto n. 3.860, de 9 de julho de 2001*. Tipifica as IES brasileiras quanto à organização. Disponível em: <<http://www.mec.br/sesu/ftp/decreto>>. Acesso em: 9 fev. 2006.
- _____. *Lei de Diretrizes e Bases, Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre as diretrizes e bases da educação nacional. LDB e educação superior, estrutura e funcionamento. Thompson, 2000.
- BROTTI, Maria Gorete; COLOSSI, Nelson. *A gestão universitária em debate*. Florianópolis: Insular, 2000.
- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPÍGLIA, Oswaldo Roberto P. *Controles de gestão: Controladoria financeira das empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

CATELLI, Armando. Introdução: O que é o GECON. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria — Uma abordagem da gestão econômica GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 29-32.

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 Alberto; ALMEIDA, Lauro Brito de. 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.

CATELLI, Armando; PEREIRA, Carlos Alberto; VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. Processos de Gestão e Sistemas de Informações Gerenciais. In: CATELLI, A. (Coord.). *Controladoria — Uma abordagem da gestão econômica GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 130-153.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. *Metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. Micro-profits centers. *Managerial Accounting Danvers*, p. 16-18, jun. 1998.

CROZATTI, Jaime. Modelo de gestão e cultura organizacional: Conceitos e interações. *Caderno de Estudos*, São Paulo: FIPECAFI, n. 18, maio/ago. 1998. 20 p.

DALLEDONE FILHO, Amilton. *Configuração de um sistema de informações de gestão econômica para uma instituição de ensino superior*. 2003. 101 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) — Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

DIEHL, Carlos Alberto. *Controle estratégico de custos: Um modelo referencial avançado*. 2004, 306 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) — Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

DRUCKER, Peter. *Introdução à administração*. São Paulo: Pioneira, 1984.

FERREIRA, Rosila Arruda. *A pesquisa científica nas Ciências Sociais: Caracterização e procedimentos*. Recife: UFPE, 1998.

FLORES, Luiz Carlos da Silva. *Fatores de gestão que influenciam o desempenho das universidades comunitárias do sistema fundacional do ensino superior de Santa Catarina*. 2005. 176f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) — Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

FROSSARD, Afonso Celso Pagano. *Uma contribuição ao estudo dos métodos de custeio tradicional e do método baseado em atividades (ABC) quanto à sua aplicação numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação do resultado*. 2003. 237 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) — Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

GARCIA, Helen. Para onde vai o ensino superior brasileiro? *Revista Aprender*, n.17, a. 4, p.10-15, mar./abr. 2004.

GARCIA, Mauricio. *Estruturas organizacionais em instituições privadas de ensino superior*. Agosto de 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 Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. *Controle de gestão: Uma abordagem contextual e organizacional*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GUERREIRO, Reinaldo. *A Meta da empresa*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. *Gestão do lucro*. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. 1989. 385 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) — Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

GUILHOTO, Joaquim José Martins; ICHIHARA, Silvio Massaru; SILVEIRA, Fernando Gaiger da; JOAQUIM, Carlos Roberto Azzoni. Comparação entre o agronegócio familiar do Rio Grande do Sul e o do Brasil. *Revista Teoria e Evidência Econômica Brazilian Journal of Theoretical and Applied Economics*, Passo Fundo, RS, v. 14, p. 61-80, ed. especial 2006.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryane M. *Gestão de custos: Contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

INEP: *Banco de dados*. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/superior/censosuperior/sinopse>>. Acesso em: 17 abr. 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Mariana de Andrade. *Metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2004.

LEITE, Eduardo Pertille Costa; SILVEIRA, Amélia. Estratégias de *marketing* em organizações universitárias: Estudo da ULBRA e da UNISINOS. In: SILVEIRA, Amélia; COLOSSI, Nelson; SOUZA, Cláudia Gonçalves (Orgs.). *Administração universitária: Estudos brasileiros*. Florianópolis: Insular, 1998.

LEITE, Haroldo Cristovam Teixeira. *Avaliação do desempenho de universidades federais por meio de um modelo de custos: aplicação na Universidade Federal de Rondônia — UNIR*.

1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) — Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

MAHER, Michael. *Contabilidade de custos*. São Paulo, Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAXIMIANO, Antonio César Amaru. *Teoria geral da administração: Da revolução urbana à revolução digital*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MAZZOTTI, Alda Judith Alves; GEWANDSNAJDER, Fernando. *O método nas ciências naturais e sociais*. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1999.

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

MINTZBERG, Henri. The fall and rise of strategic planning. *Harvard Business Review*, Boston, jan./fev. 1994.

MORAES, Mário César Barreto. *Aspectos essenciais à consolidação de um modelo de gestão para instituições de ensino superior de administração privada em ambientes competitivos: Um estudo qualitativo em instituições do Rio e São Paulo*. 2001. 217 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) — Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. *Controladoria: Seu papel na administração de empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, Auster Moreira; SOUZA, Marcos Antonio. *Controladoria Estratégica. Caderno de Estudos da Disciplina de Controladoria* do Programa de Educação Continuada da Unisinos, [São Leopoldo]: UNISINOS, 2006.

NASCIMENTO, Diogo Toledo do. *Bases para a eficácia de sistema de custeio para gestão de preços*. 1989. 318 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) — Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

NOGACZ, Nilson Danny. *Discussão sobre o modelo de unidade de negócios como instrumento de gestão financeira em uma instituição de ensino superior*. 2003. 100 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) — Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Planejamento estratégico: Conceitos, metodologias e práticas*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 335p.

OTT, Ernani. Contabilidade gerencial estratégica: Inter-relacionamento da contabilidade financeira com a contabilidade gerencial. Base — *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, São Leopoldo, v. 1, n. 1, p. 35-46, maio/ago. 2004.

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

_____. *Controladoria avançada*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005a.

_____. *Controladoria estratégica e operacional*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

_____. *Curso básico gerencial de custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PARISI, Cláudio. Ensaio sobre o comportamento organizacional. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria — Uma abordagem da gestão econômica GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 268-281.

PARISI, Cláudio; NOBRE, Waldir de Jesus. Eventos, gestão e modelos de decisão. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria — Uma abordagem da gestão econômica GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 110-131.

PEREIRA, Carlos Alberto. 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.

PEREIRA, Carlos Alberto. *Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenho para gestão econômica*. 1993. 276 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) — Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; SANTOS, Edilene Santana. O papel da controladoria segundo o enfoque da Gestão Econômica. In. VI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais...** São Paulo: USP, 1999.

ROCHA NETO, Ivan. Planejamento estratégico, estudos prospectivos e gestão do conhecimento nas IES. In: ROCHA, Carlos Henrique; GRANEMANN, Sérgio Ronaldo (Orgs.). *Gestão de instituições privadas de ensino superior*. São Paulo: Atlas, 2003.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. *Projetos de estágio e de pesquisa em administração: Guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de casos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Edemir Manoel dos. *Modelo conceitual de sistema de custos por atividades para universidades: Um estudo de caso na Universidade Vale do Itajaí*. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) — Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

SANTOS, Roberto Vatan dos. *Controladoria: Uma introdução ao sistema de gestão econômica* — GECON. São Paulo: Saraiva, 2005.

SHIMOYANA, Cláudio Santana. *Sistema de inteligência competitiva de marketing como uma ferramenta de gestão para instituição de ensino superior*. 2006. 131 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) — Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estela M. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

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 Antonio de. *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 Antonio de; 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 Custos. *Anais...* Punta Del Este, nov. 2003.

SOUZA, Nathanael Pereira. *LDB e educação superior: Estrutura e funcionamento*. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

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

TAVARES, Mauro Calixta. *Gestão estratégica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

VARTANIAN, Grigor Haig. *O método de custeio pleno: Uma análise conceitual e empírica*. 2000. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) — Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

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

WATANABE, Márcia Cristina Justino. *Controles de suporte à descentralização do processo de gestão em instituição de ensino superior privada*. 2003. 102 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) — Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

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

YIN, Roberto K. *Estudo de caso: Planejamento e métodos*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÊNDICES

APÊNDICE A — QUESTIONÁRIO ENCARREGADO SEÇÃO DE CONTROLADORIA

GESTÃO ECONÔMICA EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO DA MENSURAÇÃO DOS RESULTADOS POR UNIDADE DE NEGÓCIOS

QUESTIONÁRIO

PÚBLICO: Encarregado da Seção de Controladoria

1. Em sua opinião, como a Seção de Controladoria e Orçamento é vista pelas demais áreas da instituição, especialmente pela Reitoria e Conselho Diretor, em relação às informações geradas para tomada de decisões?

Resposta: As informações geradas são valorizadas pelos gestores, só que o problema é a leitura inadequada pela falta de conhecimento técnico; assim a leitura muitas vezes é parcial e não do todo.

2. Em sua opinião, os relatórios gerenciais existentes hoje na instituição atendem às necessidades dos gestores (Reitoria e Conselho Diretor) e também às dos diretores de unidades? Justifique.

Resposta: Parcialmente; ainda muita informação não está disponível em relatórios, bem como muito gestor não tem acesso a todas. Outro aspecto é o desconhecimento técnico para análise.

3. Qual o método de custeio utilizado atualmente na instituição?

Resposta: A instituição não tem um sistema de contabilidade de custos, então não utiliza nenhum método de custeio. O que existe é uma contabilidade financeira e que são desenvolvidos alguns relatórios para análise gerencial.

4. Os gestores da instituição têm uma definição clara dos métodos utilizados na elaboração dos relatórios gerenciais da instituição? Justifique.

Resposta: Sim, principalmente para análise gerencial.

5. Qual a estrutura de relatórios de custos atualmente desenvolvida pela área de controladoria e custos?

Resposta: Relatórios de custos não são desenvolvidos, apenas foram calculados alguns custos de laboratórios.

6. Dentro da metodologia de custeio atual, qual o tratamento dado aos custos fixos da instituição? Você considera adequado tal tratamento? Por quê?

Resposta: Como anteriormente respondido, a instituição não tem contabilidade de custos.

7. A instituição já pensou em desenvolver outros modelos de relatórios gerenciais que possam contribuir para o aprimoramento das informações de custos e avaliações de desempenhos? Justifique.

Resposta: Sim, inclusive foi adquirido um sistema para gerar informações que está sendo desenvolvido pela DTI – Divisão de Tecnologia de Informática.

Cargo e Função do respondente: Coordenador da Seção de Controladoria

Local e Data: Passo Fundo, 06/10/2006

APÊNDICE B — QUESTIONÁRIO CONTADOR

GESTÃO ECONÔMICA EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO DA MENSURAÇÃO DOS RESULTADOS POR UNIDADE DE NEGÓCIOS

QUESTIONÁRIO

PÚBLICO: Contador

1. Em sua opinião, como a Seção de Controladoria e Orçamento é vista pelas demais áreas da instituição, especialmente pela Reitoria e Conselho Diretor, em relação às informações geradas para tomada de decisões gerenciais?

Resposta: As informações são acompanhadas pelos Gestores (Reitoria e Conselho Diretor) mensalmente por meio de relatórios contábeis enviados. Os gestores estão pouco a pouco mudando a cultura, tomando suas decisões com base em seu orçamento, vendo também a disponibilidade financeira da Universidade. É um processo infelizmente que está moroso.

2. Em sua opinião, os relatórios gerenciais existentes hoje na instituição atendem às necessidades dos gestores (Reitoria e Conselho Diretor) e também às dos diretores de unidades? Justifique.

Resposta: Os gestores e diretores têm muitas necessidades de relatórios, apesar das informações existirem na base de dados. Além de relatórios mais elaborados pela área financeira, faltam ainda relatórios principalmente da área de *marketing*.

3. Qual o método de custeio utilizado atualmente na instituição?

Resposta: A Instituição utiliza-se do método de margem de contribuição, apesar de haver alguns rateios internos, transferências de custos entre os setores e unidades.

4. Os gestores da instituição têm uma definição clara dos métodos utilizados na elaboração dos relatórios gerenciais da instituição? Justifique.

Resposta: Apesar de muitos gestores não terem o conhecimento técnico da elaboração dos relatórios gerenciais, os mesmos criticam sem ter também uma definição clara do que realmente eles necessitam em termos de relatórios para apoiar suas decisões.

5. Qual a estrutura de relatórios de custos atualmente desenvolvida pela área de controladoria e custos?

Resposta: Existem relatórios de desempenho orçamentário.

6. Dentro da metodologia de custeio atual, qual o tratamento dado aos custos fixos da instituição? Você considera adequado tal tratamento? Por quê?

Resposta: Entendo que o tratamento utilizado atualmente é bom, pois repassa o mesmo percentual de custos a todas as unidades de acordo com a receita gerada, e não com rateios, como era feito anteriormente.

7. A instituição já pensou em desenvolver outros modelos de relatórios gerenciais que possam contribuir para o aprimoramento das informações de custos e avaliações de desempenhos? Justifique.

Resposta: Sim, esta questão é sempre levantada pelos diretores, mas é preciso antes de se investir em confeccionar relatórios decidir quais as informações que eles precisam e de que forma querem recebê-las.

Cargo e Função do respondente: Contador

Local e Data: Passo Fundo, 20/11/2006.

APÊNDICE C — QUESTIONÁRIO DIRETOR UNIDADE A

GESTÃO ECONÔMICA EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO DA MENSURAÇÃO DOS RESULTADOS POR UNIDADE DE NEGÓCIOS

QUESTIONÁRIO

PÚBLICO: Diretor Unidade A

1. Em sua opinião, as informações prestadas pela Seção de Controladoria, por meio do relatório dos resultados Institucionais, são consistentes e o subsidiam para tomada de decisões gerenciais?

Resposta: Sobre a consistência não tenho como avaliar, uma vez que são informações extremamente agregadas. Quanto à tomada de decisões gerenciais as informações não nos servem para nada.

2. Em sua opinião, os relatórios gerenciais existentes hoje na instituição atendem às suas necessidades de informações para a tomada de decisão. Justifique.

Resposta: Não, são muito agregadas.

3. O gestor da instituição tem uma definição clara dos métodos utilizados na elaboração dos relatórios gerenciais da instituição? Justifique.

Resposta: Não, em particular quanto aos rateios.

4. Quais as informações que você, como gestor gostaria de receber em termos de custos, resultados e avaliações?

Resposta: Gostaria de informações desagregadas por curso, nível de inadimplência, margem de contribuição, ponto de equilíbrio de turmas, entre outras.

Cargo e Função do respondente: Diretor da Unidade A

Local e Data: Passo Fundo, 20/11/2006.

APÊNDICE D — QUESTIONÁRIO DIRETOR UNIDADE B

GESTÃO ECONÔMICA EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO DA MENSURAÇÃO DOS RESULTADOS POR UNIDADE DE NEGÓCIOS

QUESTIONÁRIO

PÚBLICO: Diretor Unidade B

1. Em sua opinião, as informações prestadas pela Seção de Controladoria, por meio do relatório dos resultados Institucionais, são consistentes e o subsidiam para tomada de decisões gerenciais?

Resposta: São relevantes e pertinentes, mas pouco consistentes de modo a subsidiar a tomada de decisões administrativas e de controle da situação financeira da Unidade.

2. Em sua opinião, os relatórios gerenciais existentes hoje na instituição atendem às suas necessidades de informações para a tomada de decisão? Justifique.

Resposta: Em parte, os dados deveriam ser facilmente e imediatamente recuperados e checados (auditados) para tornar mais transparente a gestão dos recursos.

3. O gestor da instituição tem uma definição clara dos métodos utilizados na elaboração dos relatórios gerenciais da instituição? Justifique.

Resposta: Não, na medida em que o conhecimento desses processos decorre da experiência, muitas vezes dolorosa, ao longo do mandato e não de uma formação continuada e sólida do gestor.

4. Quais as informações que você, como gestor, gostaria de receber em termos de custos, resultados e avaliações?

Resposta: Informações confiáveis, precisas e imediatas, conectadas a um sistema inteligente de gestão.

Cargo e Função do respondente: Diretor da Unidade B

Local e Data: Passo Fundo, 12/01/2007.

APÊNDICE E — CUSTOS CORPORATIVOS UNIDADE A 2003

DESCRIÇÃO	DIREÇÃO	CENTRO PESQUISA	AUDITÓRIO	EXTENSÃO	CAPACITAÇÃO	TOTAL
(-) Despesas de Pessoal	-517.533	-53.781	-9.214	0	-77.232	-657.760
(-) Correção Monetária Aposentadoria Complementar	156.922					- 156.922
(-) Depreciações	-113.075	-3.067	-21.987	0	0	-138.129
(-) Despesas de Materiais Diversos	-15.492	-3.670	-319	0	0	-19.481
(-) Despesas de Manutenção	-5.397	0	-33	0	0	-5.430
(-) Despesas de Serviços internos	-47.287	-14.774	-1.005	-90	0	-63.155
(-) Serviços de Terceiros	-14.909	0	0	0	0	-14.909
(-) Material Didático	-1.156	-57	0	0	0	-1.213
(-) Assinaturas de Revistas e Periódicos	-155	0	0	0	0	-155
(-) Participação em eventos científicos	-566	0	0	0	0	-566
(-) Comunicações	-1.459	-126	0	0	0	-1.584
(-) Despesas com aluguéis	-13.608	-107	0	0	0	-13.714
(-) Despesas Viagens e Estadas	-1.702	-262	0	0	0	-1.964
(-) Outras Despesas	-4.728	-2.275	-211	0	0	-7.214
Recuperação de Despesas	19.936	299	9.262	1.607	0	31.104
Total dos Custos Corporativos	-560.209	-77.820	-23.507	1.517	-77.232	-1.051.094

APÊNDICE F — CUSTOS CORPORATIVOS UNIDADE A 2004

DESCRIÇÃO	DIREÇÃO	CENTRO PESQUISA	LABORATÓRIOS	AUDITÓRIO	EXTENSÃO	CAPACITAÇÃO	TOTAL
(-) Despesas de Pessoal	-480.849	-92.279	-155.686	-10.207	-868	-60.033	-799.922
(-) Correção Monetária Aposentadoria Complementar	-171.596	0	0	0	0		-171.596
(-) Depreciações	-122.798	-2.823	-71.783	-59.964		0	-257.369
(-) Despesas de Materiais Diversos	-20.105	-4.430	-8.880	0		0	-33.415
(-) Despesas de Manutenção	-9.494	0	-2.396	-244		0	-12.134
(-) Despesas de Serviços internos	-26.334	-18.056	-15.948	-145		0	-60.483
(-) Serviços de Terceiros	0	-12.911	0	0		0	-12.911
(-) Material Didático	-332	-111	0	0		0	-442
(-) Assinaturas de Revistas e Periódicos	-292	0	0	0		0	-292
(-) Participação em eventos científicos	-5.554	0	0	0		0	-5.554
(-) Comunicações	0	0	0	0		0	0
(-) Despesas com aluguéis	-1.792	0	-24.496	0		0	-26.289
(-) Despesas Viagens e Estadas	-5.101	-1.307	0	0	-977	-700	-8.084
(-) Outras Despesas	-5.103	-7.785	-142	0	-103	0	-13.134
Recuperação de Despesas	580	0	5.019	11.730	3.275	0	20.604
Total dos Custos Corporativos	-848.771	-139.701	-274.313	-58.831	1.327	-60.733	-1.381.022

APÊNDICE G — CUSTOS CORPORATIVOS UNIDADE A 2005

DESCRIÇÃO	DIREÇÃO	CENTRO PESQUISA	LABORATÓRIO	AUDITÓRIO	EXTENSÃO	CAPACITAÇÃO	TOTAL
(-) Despesas de Pessoal	-850.989	-91.212	-158.771	-32.359	-5.282	-52.902	-1.191.513
(-) Correção Monetária Aposentadoria Complementar	-127.035	0	0	0	0	0	-127.035
(-) Depreciações	-244.440	-5.191	-101.065	-8.523	0	0	-359.219
(-) Despesas de Materiais Diversos	-18.526	-2.807	-10.580	-206	0	0	-32.119
(-) Despesas de Manutenção	-3.574	-330	-765	-80	0	0	-4.750
(-) Despesas de Serviços internos	-17.669	-16.792	-11.113	-556	-1.275	0	-47.405
(-) Serviços de Terceiros	-900	0	0	0	0	0	-900
(-) Material Didático	-625	0	0	0	0	0	-625
(-) Assinaturas de Revistas e Periódicos	-1.205	0	0	0	0	0	-1.205
(-) Participação em eventos científicos	-5.970	0	0	0	0	0	-5.970
(-) Divulgações	-2.285	0	0	0	0	0	-2.285
(-) Despesas com aluguéis	-10.326	0	-4.209	0	0	0	-14.535
(-) Despesas Viagens e Estadas	-2.423	0	0	0	0	0	-2.423
(-) Outras Despesas	-3.743	-580	-96	0	-869	0	-5.287
Recuperação de Despesas	5.142	90	4.552	7.890	21.326	0	39.001
Total dos Custos Corporativos	-1.284.568	-116.821	-282.047	-33.834	13.901	-52.902	-1.756.271

APÊNDICE H — RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DO RESULTADO ABERTO POR CURSO UNIDADE A 2003

DESCRIÇÃO	FÓRMULA	ALFA	BETA	GAMA	ESPECIALIZAÇÕES	SUB-TOTAL	UNIDADE	TOTAL
Receita Bruta		4.040.488	2.285.510	769.498	1.027.330	8.122.826	31.104	8.153.930
(-) Deduções		548.496	372.688	117.296	100.005	1.138.486	0	1.138.486
Receita Líquida (1)		3.491.992	1.912.822	652.202	927.325	6.984.340	31.104	7.015.445
Despesas Pessoal		687.292	433.888	244.643	349.537	1.715.361	737.450	2.452.810
Despesas de Pesquisa		38.531	28.159	167.934	0	234.624	0	234.624
Despesas Diretas de Transferência interna		17.429	9.593	1.271	45.112	73.405	63.155	136.560
Demais Despesas		19.391	7.239	12.447	92.315	131.392	281.593	412.985
Total de custos e Despesas (2)		762.644	478.879	426.295	486.965	2.154.781	1.082.198	3.236.979
Margem Contribuição Direta		2.729.349	1.433.943	225.907	440.360	4.829.559	-1.051.094	3.778.465
% Margem Contribuição Direta		78,16	74,96	34,64	47,49	69,15		53,86
Número Total de Turmas (3)		14	9	5	9	37		37
Número Total de Alunos (4)		849	455	176	326	1806		1806
Média de Alunos por Turma (5)	4:3	61	51	35	36	49		49
Receita Média por Aluno anual (6)	1:4	4.113	4.204	3.706	2.845	3.867		3.885
Receita Média por Aluno semestral (7)	1:4/2	2.057	2.102	1.853	1.422	1.934		1.942
Receita Média por Aluno mensal (8)	1:4/12	343	350	309	237	322		324
Receita Média por Turma anual (9)	1:3	249.428	212.536	130.440	103.036	188.766		189.607
Custo Médio Aluno Anual (10)	2:4	898	1.052	2.422	1.494	1.193		1.792
Custo Médio Aluno Semestral (11)	2:4/2	449	526	1.211	747	597		896
Custo Médio Aluno Mensal (12)	2:4/12	75	88	202	124	99		149
Custo Turma Anual (13)	2:3	54.475	53.209	85.259	54.107	58.237		87.486
Custo Turma mensal (14)	2:3/12	4.540	4.434	7.105	4.509	4.853		7.290
Margem Contribuição Aluno Semestral (15)	7-11	1.607	1.576	642	675	1.337		1.046
Margem Contribuição Aluno Anual (16)	6-10	3.215	3.152	1.284	1.351	2.674		2.092
Ponto Equilíbrio em alunos por turma (17)	14:8	13	13	23	19	15		23

APÊNDICE I — RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DO RESULTADO ABERTO POR CURSO UNIDADE A 2004

DESCRIÇÃO	FÓRMULA	ALFA	BETA	GAMA	ESPECIALIZAÇÕES	SUBTOTAL	UNIDADE	TOTAL
Receita Bruta		4.804.676	2.189.341	770.547	953.136	8.717.700	20.604	8.738.305
(-) Deduções		677.744	358.256	109.694	98.944	1.244.638	0	1.244.638
Receita Líquida (1)		4.126.933	1.831.084	660.853	854.192	7.473.062	20.604	7.493.666
Despesas Pessoal		972.641	460.295	273.338	352.469	2.058.744	911.486	2.970.230
Despesa de Pesquisa		77.393	2.456	166.940	0	246.790	0	246.790
Despesas Transferência interna		6.271	6.651	2.344	33.332	48.598	59.973	108.571
Demais Despesas		20.251	11.263	10.177	72.967	114.658	430.167	544.825
Total dos Custos e Despesas (2)		1.076.557	480.666	452.799	458.768	2.468.790	1.401.626	3.870.416
Margem Contribuição Direta		3.050.376	1.350.418	208.055	395.424	5.004.272	-1.381.022	3.623.250
% Margem Contribuição Direta		73,91	73,75	31,48	46,29	66,96		48,35
Número Total de Turmas (3)		12	7	5	6	30		30
Número Total de Alunos (4)		863	390	141	197	1591		1591
Média de Aluno por Turma (5)	4:3	72	56	28	33	53		53
Receita Média por Aluno Anual (6)	1:4	4.782	4.695	4.687	4.336	4.697		4.710
Receita Média por Aluno Semestral (7)	1:4/2	2.391	2.348	2.343	2.168	2.349		2.355
Receita Média por Aluno Mensal (8)	1:4/12	399	391	391	361	391		393
Receita Média por Turma Anual (9)	1:3	343.911	261.583	132.171	142.365	249.102		249.789
Custo Médio Aluno Anual (10)	2:4	1.247	1.232	3.211	2.329	1.552		2.433
Custo Médio Aluno Semestral (11)	2:4/2	624	616	1.606	1.164	776		1.216
Custo Médio Aluno Mensal (12)	2:4/12	104	103	268	194	129		203
Custo Turma Anual (13)	2:3	89.713	68.667	90.560	76.461	82.293		129.014
Custo Turma Mensal (14)	2:3/12	7.476	5.722	7.547	6.372	6.858		10.751
Margem Contribuição Aluno Semestral (15)	7-11	1.767	1.731	738	1.004	1.573		1.139
Margem Contribuição Aluno Anual (16)	6-10	3.535	3.463	1.476	2.007	3.145		2.277
Ponto de equilíbrio alunos por turma (17)	14:8	19	15	19	18	18		27

APÊNDICE J — RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DO RESULTADO ABERTO POR CURSO UNIDADE A 2005

DESCRIÇÃO	FÓRMULA	ALFA	BETA	GAMA	ESPECIALIZAÇÕES	SUBTOTAL	UNIDADE	TOTAL
Receita Bruta		5.417.498	2.228.178	797.948	875.078	9.318.702	39.001	9.357.703
(-) Deduções		1.006.940	438.179	153.617	109.663	1.708.399	0	1.708.289
Receita Líquida (1)		4.410.558	1.789.999	644.331	765.415	7.610.303	39.001	7.649.414
Despesas Pessoal		985.198	411.524	298.145	276.901	1.971.768	1.265.646	3.237.413
Despesa de Pesquisa		71.160	1	178.816	0	249.977	0	249.977
Despesas Transferência interna		6.350	6.123	4.294	35.143	52.017	47.405	99.423
Demais Despesas		24.056	3.194	9.243	68.081	104.573	482.221	586.794
Total dos Custos e Despesas (2)		1.086.764	420.842	490.498	380.125	2.378.335	1.795.272	4.173.607
Margem Contribuição Direta		3.323.794	1.369.157	153.833	385.290	5.231.968	-1.756.271	3.475.807
% Margem Contribuição Direta		75,36	76,49	23,87	50,34	68,75		45,44
Número Total de Turmas (3)		13	8	5	8	34		34
Número Total de Alunos (4)		897	368	137	248	1650		1650
Média de Aluno por Turma (5)	4:3	69	46	27	31	49		49
Receita Média por Aluno Anual (6)	1:4	4.917	4.864	4.703	3.086	4.612		4.636
Receita Média por Aluno Semestral (7)	1:4/2	2.459	2.432	2.352	1.543	2.306		2.318
Receita Média por Aluno Mensal (8)	1:4/12	410	405	392	257	384		386
Receita Média por Turma Anual (9)	1:3	339.274	223.750	128.866	95.691	223.836		224.983
Custo Médio Aluno Anual (10)	2:4	1.212	1.144	3.580	1.533	1.441		2.529
Custo Médio Aluno Semestral (11)	2:4/2	606	572	1.790	767	721		1.265
Custo Médio Aluno Mensal (12)	2:4/12	101	95	298	128	120		211
Custo Turma Anual (13)	2:3	83.597	52.605	98.100	47.516	69.951		122.753
Custo Turma Mensal (14)	2:3/12	6.966	4.384	8.175	3.960	5.829		10.229
Margem Contribuição Aluno Semestral (15)	7-11	1.853	1.860	562	776	1.585		1.053
Margem Contribuição Aluno Anual (16)	6-10	3.705	3.721	1.123	1.554	3.171		2.107
Ponto de equilíbrio alunos por turma (17)	14:8	17	11	21	15	15		26

APÊNDICE L — TABELAS CUSTOS CORPORATIVOS UNIDADE B 2003

DESCRIÇÃO	DIREÇÃO	EDITORIA	CENTROS	PESQUISA	EXTENSÃO	CAPACITAÇÃO	TOTAL
(-) Despesas de Pessoal	-789.927	-9.185	-137.471	-72.543	-64.292	-60.568	-1.133.985
(-) Despesas Correção Monetária Previdência	-499.793						-499.793
(-) Depreciações	-46.584		-1.145				-46.584
(-) Despesas de Materiais Diversos	-14.326		-1.120		-683		-16.128
(-) Despesas de Manutenção	-3.836		-62		-25		-3.923
(-) Despesas Transf.de Serviços Internos Diretos	-18.450	-4.650	-3.460		-12.469		-39.029
(-) Serviços de Terceiros	-10.041		-1.375		-100		-11.516
(-) Material Didático	-185						-185
(-) Assinaturas de Revistas e Periódicos	-171						-171
(-) Participação em eventos científicos	0						0
(-) Comunicações	-265		-242		-683		-1.191
(-) Despesas com aluguéis	-4.119				-607		-4.726
(-) Despesas Viagens e Estadas	-2.734		-679		-7.299		-10.711
(-) Outras Despesas	-2.336		-150		-1.401		-3.887
Recuperação de Despesas	16.595		1.981		43.843		62.420
Total dos Custos Corporativos	-1.365.780	-13.835	-143.722	-72.543	-43.716	-60.568	-1.710.234

APÊNDICE M — TABELAS CUSTOS CORPORATIVOS UNIDADE B 2004

DESCRIÇÃO	DIREÇÃO	LAB/EDITORIA	CENTROS	PESQUISA	EXTENSÃO	CAPACITAÇÃO	TOTAL
(-) Despesas de Pessoal	-656.273	-33.462	-131.617	-23.938	-67.654	-117.265	-1.030.208
(-) Correção Monetária Apos. Complementar	-546.532						-546.532
(-) Depreciações	-51.817	-8.504	-865				-61.186
(-) Despesas de Materiais Diversos	-11.417	-756	-625				-12.798
(-) Despesas de Manutenção	-3.483						-3.483
(-) Despesas de Serviços internos	-19.753	-262	-1.938		-12.847		-34.800
(-) Serviços de Terceiros	0		-253				-253
(-) Material Didático	-211	-7.254	-285				-7.498
(-) Assinaturas de Revistas e Periódicos	-33						-33
(-) Participação em eventos científicos	-2.808						-2.808
(-) Divulgações	0				-750		-750
(-) Despesas com aluguéis	-1.792						-1.792
(-) Despesas Viagens e Estadas	-4.522		-32		-372		-4.926
(-) Outras Despesas	-2.848	-88	-850		-301		-4.087
Recuperação de Despesas	32.642	43.128	14.760		21.451		111.884
Total dos Custos Corporativos	-1.268.849	-7.197	-121.703	-23.938	-60.473	-117.265	-1.599.425

APÊNDICE N — TABELAS CUSTOS CORPORATIVOS UNIDADE B 2005

DESCRIÇÃO	DIREÇÃO	NÚCLEOS / LABORATÓRIOS	CENTROS	PESQUISA	EXTENSÃO	CAPACITAÇÃO	TOTAL
(-) Despesas de Pessoal	-781.762	-84.428	-130.222	-14.242	-126.512	-112.102	-1.249.268
(-) Correção Monetária Apos. Complementar	-404.603						-404.603
(-) Depreciações	-73.447	-5.871	-864				-80.183
(-) Despesas de Materiais Diversos	-16.545	-12.734	-789		-279		-30.348
(-) Despesas de Manutenção	-3.157	-2.900	-8				-6.064
(-) Despesas Transf. de Serviços Internos Diretos	-10.269	-5.181	-2.204		-10.926		-28.581
(-) Serviços de Terceiros	-600						-600
(-) Material Didático	-536		-34				-569
(-) Assinaturas de Revistas e Periódicos	-41						-41
(-) Participação em eventos científicos	-1.431						-1.431
(-) Comunicações	-126	-297			-2.919		-3.341
(-) Despesas com aluguéis	-7.304						-7.304
(-) Despesas Viagens e Estadas	-2.091		-181		-305		-2.577
(-) Outras Despesas	-1.865		-3.236		-18.027		-23.127
Recuperação de Despesas	8.501	39.343	9.830		95.802		153.475
Total dos Custos Corporativos	-1.295.275	-72.068	-127.708	-14.242	-63.166	-112.102	-1.684.561

APÊNDICE O — RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DO RESULTADO ABERTO POR CURSO UNIDADE B 2003

DESCRIÇÃO	FÓRMULA	OMEGA	SIGMA	MESTRADO	ESPECIALIZAÇÕES	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
Despesas Transferência Serviços e 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 Aluno 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 Aluno Mensal (8)	1:4/12	249	489	603	157	277		282
Receita Média por Turma Anual (9)	1:3	79.027	139.483	249.671	72.988	93.970		95.657
Custo Médio Aluno Anual (10)	2:4	1330	4983	13178	1197	2418		4113
Custo Médio Aluno Semestral (11)	2:4/2	665	2491	6589	598	1209		2057
Custo Médio Aluno Mensal (12)	2:4/12	77	415	1.098	100	165		266
Custo Turma Anual (13)	2:3	35.183	118.344	454.641	46.432	68.367		116.277
Custo Turma Mensal (14)	2:3/12	2.932	9.862	37.887	3.869	5.697		9.690
Margem Contribuição Aluno Semestral (15)	7-11	828	445	-2.971	342	453		-365
Margem Contribuição Aluno Anual (16)	6-10	1.657	890	-5.941	684	906		-729
Ponto de equilíbrio alunos por turma (17)	14:8	12	20	63	25	21		34

APÊNDICE P — RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DO RESULTADO ABERTO POR CURSO UNIDADE B 2004

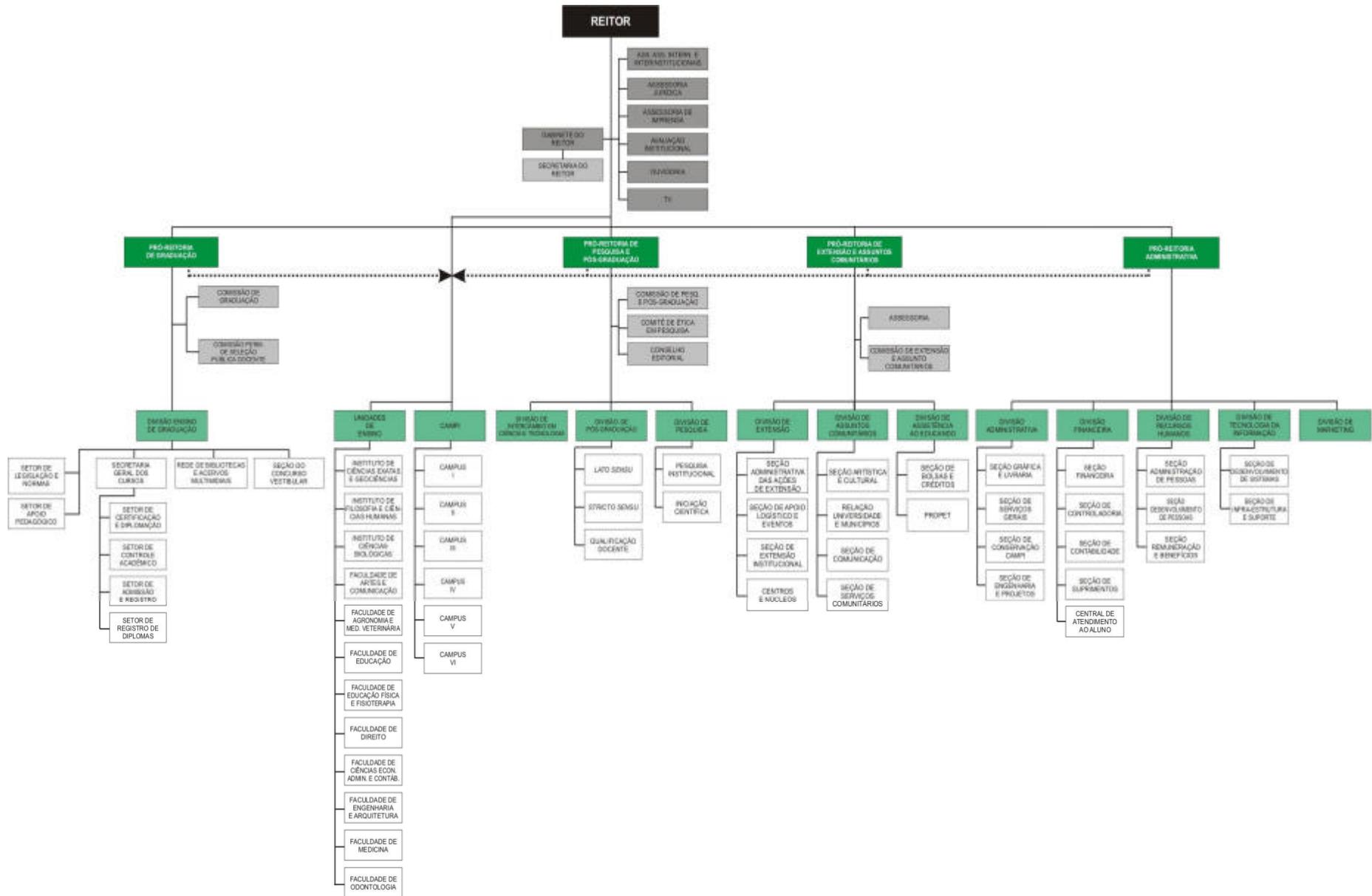
DESCRIÇÃO	FÓRMULA	OMEGA	OMEGA RE	SIGMA	DELTA	MESTRADO	ESPECIALIZAÇÕES	SUBTOTAL	UNIDADE	TOTAL
Receita Bruta		1.950.075	261.390	622.730	154.912	704.001	449.394	4.142.502	111.982	4.254.386
(-) Deduções		480.306	8.786	85.107	21.090	199.170	64.871	859.330	0	859.330
Receita Líquida (1)		1.469.769	252.604	537.623	133.822	504.831	384.523	3.283.172	111.982	3.395.056
Despesas Pessoal		873.235	221.930	335.832	34.086	431.262	266.921	2.163.517	1.006.270	3.716.319
Despesas Transferência interna		14.206	8.219	8.825	1.726	9.599	8.807	51.383	34.800	86.183
Despesa Pesquisa Curso/ Unidade		0	0	10.938	0	700.645	0	711.583	23.938	735.521
Demais Despesas		11.653	713	43.209	1.626	23.260	11.763	92.223	646.398	191.740
Total dos Custos e Despesas (2)		899.094	230.862	398.804	37.438	1.164.766	287.491	3.018.706	1.711.406	4.729.763
Margem Contribuição Direta		570.675	21.742	138.819	96.384	-659.935	97.032	264.466	1.599.425	-1.334.707
% Margem Contribuição Direta		38,8	8,6	25,8	72,0	-130,7	25,2	8,1		-39,3
Número Total de Turmas (3)		15	2	3	1	2	3	26		26
Número Total de Alunos (4)		341	81	93	54	79	75	723		723
Média Aluno por Turma (5)	4:3	23	41	31	54	40	25	28		28
Receita Média por Aluno Anual (6)	1:4	4.310	3.119	5.781	2.478	6.390	5.127	4.541		4.696
Receita Média por Aluno Semestral (7)	1:4/2	2.155	1.559	2.890	1.239	3.195	2.563	2.271		2.348
Receita Média por Aluno Mensal (8)	1:4/12	359	260	482	207	533	427	378		391
Receita Média por Turma Anual (9)	1:3	97.985	126.302	179.208	133.822	252.416	128.174	126.276		26.276
Custo Médio Aluno Anual (10)	2:4	2.637	2.850	4.288	693	14.744	3.833	4.175		6.542
Custo Médio Aluno Semestral (11)	2:4/2	1.318	1.425	2.144	347	7.372	1.917	2.088		3.271
Custo Médio Aluno Mensal (12)	2:4/12	220	238	357	58	1229	319	348		545
Custo Turma Anual (13)	2:3	59.940	115.431	132.935	37.438	582.383	95.830	116.104		181.914
Custo Turma Mensal (14)	2:3/12	4.995	9.619	11.078	3.120	48.532	7.986	9.675		15.159
Margem de Contribuição Aluno Semestral (15)	7-11	837	134	746	892	-4.177	647	183		-923
Margem de Contribuição Aluno Anual (16)	6-10	1.674	268	1.493	1.785	-8.354	1.294	366		-1.846
Ponto de equilíbrio em alunos por turma (17)	14:8	14	37	23	15	91	19	26		39

APÊNDICE Q — RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DO RESULTADO ABERTO POR CURSO UNIDADE B 2005

DESCRIÇÃO	FÓRMULA	OMEGA	OMEGA RE	SIGMA	DELTA	MESTRADO	ESPECIALIZAÇÕES	SUBTOTAL	UNIDADE	TOTAL
Receita Bruta		2.072.477	111.946	667.427	731.215	748.247	214.235	4.545.548	153.475	4.699.023
(-) Deduções		541.934	9.569	106.517	145.237	219.525	38.353	1.022.782		1.061.135
Receita Líquida (1)		1.530.543	102.377	560.910	585.978	528.722	175.882	3.484.412	153.475	3.637.888
Despesas de Pessoal		958.594	81.729	318.276	138.449	478.732	105.906	2.081.686	1.639.630	3.721.316
Despesas de Pesquisa		0	0	18.197	0	758.430	0	776.627	14.242	790.869
Despesas Transferência Serviços e Produtos		20.669	6.272	6.402	2.598	7.253	8.447	51.641	28.581	80.222
Demais Despesas		42.110	843	37.741	1.943	21.606	5.671	109.915	155.584	265.499
Total dos Custos e Despesas (2)		1.021.373	88.845	380.615	142.990	1.266.022	120.023	3.019.869	1.838.037	4.857.906
Margem Contribuição Direta		509.170	13.533	180.295	442.988	-737.300	55.859	464.543	1.684.562	-1.220.018
% Margem Contribuição Direta		33,27	13,22	32,14	75,6	-139,45	31,76	13,33		-33,54
Número Total de Turmas (3)		14	1	3	3	3	3	27		27
Número Total de Alunos (4)		336	81	86	127	100	88	818		818
Média Aluno por Turma (5)	4:3	19	54	29	42	33	29	30		30
Receita Média Aluno Anual (6)	1:4	4.555	1.264	6.522	4.614	5.287	1.999	4.260		4.447
Receita Média Aluno Semestral (7)	1:4/2	2.278	632	3.261	2.307	2.644	999	2.130		2.224
Receita Média Aluno Mensal (8)	1:4/12	380	105	544	385	441	167	355		371
Receita Média Turma Anual (9)	1:3	109.325	102.377	186.970	195.326	176.241	58.627	129.052		134.737
Custo Médio Aluno Anual (10)	2:4	3.040	1.097	4.426	1.126	12.660	1.364	3.692		5.939
Custo Médio Aluno Semestral (11)	2:4/2	1.520	548	2.213	563	6.330	682	1.846		2.969
Custo Médio Aluno Mensal (12)	2:4/12	253	91	369	94	1055	114	308		495
Custo Turma Anual (13)	2:3	72.955	88.845	126.872	47.663	422.007	40.008	111.847		179.922
Custo Turma Mensal (14)	2:3/12	6.080	7.404	10.573	3.972	35.167	3.334	9.321		14.994
Margem Contribuição Aluno Semestral (15)	7-11	758	84	1.048	1.744	-3.687	317	284		-746
Margem Contribuição Aluno Anual (16)	6-10	1.515	167	2.096	3.488	-7.373	635	568		-1.491
Ponto de equilíbrio em alunos por turma (17)	14:8	16	70	19	10	80	20	26		40

ANEXOS

ANEXO A — ORGANOGRAMA



ANEXO B — RELATÓRIO DE DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO

RELATÓRIO DE DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO									
		1578	2.1.14.07.011 CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO ALFA						
Conta	Nome	Orçado do Período	Realizado no Período	Variação em %	Orçado do Ano	Realizado no Ano	Variação em R\$	Variação em %	
309	Juros Recebidos	0,00 D	7.910,30 C	+ 100,00	0,00 D	7.910,30 C	7.910,30 D	+ 100,00	
311	Correção Monetária Ativa	0,00 D	746,56 C	+ 100,00	0,00 D	746,56 C	746,56 D	+ 100,00	
376	Salários e Vantagens de Professores	0,00 D	9.741,72 D	+ 100,00	0,00 D	9.741,72 D	9.741,72 C	+ 100,00	
377	13º Salário e Encargos Provisionados de Professor	0,00 D	2.208,78 D	+ 100,00	0,00 D	2.208,78 D	2.208,78 C	+ 100,00	
378	Provisão de Férias e Encargos de Professores	0,00 D	3.164,28 D	+ 100,00	0,00 D	3.164,28 D	3.164,28 C	+ 100,00	
379	FGTS e PIS de Professores	0,00 D	1.010,27 D	+ 100,00	0,00 D	1.010,27 D	1.010,27 C	+ 100,00	
959	Aposentadoria Complementar	0,00 D	284,20 D	+ 100,00	0,00 D	284,20 D	284,20 C	+ 100,00	
523	Lanches e Refeições	0,00 D	163,00 D	+ 100,00	0,00 D	163,00 D	163,00 C	+ 100,00	
650	Despesa de Convênio FASFUPF x FUPF	0,00 D	159,48 D	+ 100,00	0,00 D	159,48 D	159,48 C	+ 100,00	
Resumo do Centro de Custo: CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO ALFA									
		Orçado do Período	Realizado no Período	Variação em %	Orçado do Ano	Realizado no Ano	Variação em R\$	Variação em %	
Receitas Totais		0,00 D	8.656,86 C	+ 100,00	0,00 D	8.656,86 C	8.656,86 D	+ 100,00	
Receitas com Mensalidades		0,00 D	0,00 D	+ 0,00	0,00 D	0,00 D	0,00 D	+ 0,00	
Receitas Gerais		0,00 D	8.656,86 C	+ 100,00	0,00 D	8.656,86 C	8.656,86 D	+ 100,00	
Investimentos Totais		0,00 D	0,00 D	+ 0,00	0,00 D	0,00 D	0,00 D	+ 0,00	
Investimento em Capacitação Docente		0,00 D	0,00 D	+ 0,00	0,00 D	0,00 D	0,00 D	+ 0,00	
Investimentos Gerais		0,00 D	0,00 D	+ 0,00	0,00 D	0,00 D	0,00 D	+ 0,00	
Despesas Totais		0,00 D	16.731,73 D	+ 100,00	0,00 D	16.731,73 D	16.731,73 C	+ 100,00	
Despesas com Pessoal		0,00 D	16.409,25 D	+ 100,00	0,00 D	16.409,25 D	16.409,25 C	+ 100,00	
Despesas Gerais		0,00 D	322,48 D	+ 100,00	0,00 D	322,48 D	322,48 C	+ 100,00	
Resultado Parcial		0,00 D	8.074,87 D	+ 100,00	0,00 D	8.074,87 D	8.074,87 C	+ 100,00	
Receita Não realizada						1.794,90			
C/ Cheques Devolvidos						0,00			
C/ Cheques Pré-Datados a Receber						0,00			
C/ Notas Promissórias Vencidas						0,00			
C/ Notas Promissórias a Vencer						0,00			
C/ Cartão de Crédito						0,00			
C/ Mensalidades						1.794,90			
Não Vinculadas						0,00			
Margem de Contribuição						257,93			
Resultado Final:						10.127,70 D			

ANEXO C — RELATÓRIO DO RESULTADO INSTITUCIONAL 31/12/2005

RESUMO	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%
Receitas	6.581.806	100,0%	8.430.219	100,0%	12.291.195	100,0%	4.908.403	100,0%	4.532.570	100,0%
(-)Despesas	6.993.978	106,3%	8.185.807	97,1%	11.133.049	90,6%	3.947.991	80,4%	5.663.716	125,0%
(=)Resultado da Unidade	-412.172	-6,3%	244.412	2,9%	1.158.146	9,4%	960.412	19,6%	(1.131.146)	-25,0%
(-)Margem Contribuição Institucional	1.565.036	23,8%	2.004.556	23,8%	2.922.627	23,8%	1.167.131	23,8%	1.077.785	23,8%
(=)Resultado Líquido	-1.977.208	-30,0%	-1.760.144	-20,9%	(1.764.481)	-14,4%	(206.719)	-4,2%	(2.208.843)	-48,7%
RESUMO	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%
Receitas	14.776.478	100,0%	16.210.549	100,0%	8.111.455	100,0%	9.485.653	100,0%	8.749.986	100,0%
(-)Despesas	11.650.452	78,8%	11.836.608	73,0%	5.848.452	72,1%	7.040.231	74,2%	5.900.523	67,4%
(=)Resultado da Unidade	3.126.026	21,2%	4.373.942	27,0%	2.263.003	27,9%	2.445.422	25,8%	2.849.463	32,6%
(-)Margem Contribuição Institucional	3.513.583	23,8%	3.854.580	23,8%	1.928.759	23,8%	2.255.519	23,8%	2.080.591	23,8%
(=)Resultado Líquido	-387.557	-2,6%	519.362	3,2%	334.243	4,1%	189.903	2,0%	768.872	8,8%
RESUMO	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%
Receitas	8.979.114	100,0%	10.302.054	100,0%	3.835.692	100,0%	3.607.510	100,0%	3.434.107	100,0%
(-)Despesas	5.293.797	59,0%	5.200.042	50,5%	2.372.231	61,8%	2.855.104	79,1%	2.201.045	64,1%
(=)Resultado da Unidade	3.685.317	41,0%	5.102.012	49,5%	1.463.462	38,2%	752.406	20,9%	1.233.062	35,9%
(-)Margem Contribuição Institucional	2.135.073	23,8%	2.449.645	23,8%	912.059	23,8%	857.802	23,8%	816.570	23,8%
(=)Resultado Líquido	1.550.353	17,3%	2.652.367	25,7%	551.402	14,4%	(105.396)	-2,9%	416.492	12,1%
RESUMO	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%
Receitas	6.941.771	100,0%	6.064.427	100,0%	3.412.819	100,0%	640.610	100,0%	129.558	100,0%
(-)Despesas	5.122.370	73,8%	3.661.790	60,4%	2.807.656	82,3%	449.482	70,2%	89.875	69,4%
(=)Resultado da Unidade	1.819.401	26,2%	2.402.637	39,6%	605.163	17,7%	191.128	29,8%	39.682	30,6%
(-)Margem Contribuição Institucional	1.650.630	23,8%	1.442.013	23,8%	811.508	23,8%	152.326	23,8%	30.806	23,8%
(=)Resultado Líquido	168.772	2,4%	960.624	15,8%	(206.345)	-6,0%	38.803	6,1%	8.876	6,9%
RESUMO	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%	Unidade	%
Receitas	164.752	100,0%	601.907	100,0%	111.139	100,0%	917.210	100,0%	141.267	100,0%
(-)Despesas	128.749	78,1%	697.807	115,9%	87.472	78,7%	815.624	88,9%	1.128.733	799,0%
(=)Resultado da Unidade	36.003	21,9%	-95.901	-15,9%	23.667	21,3%	101.586	11,1%	(987.466)	-699,0%
(-)Margem Contribuição Institucional	39.175	23,8%	143.123	23,8%	26.427	23,8%	218.096	23,8%	33.591	23,8%
(=)Resultado Líquido	-3.172	-1,9%	-239.023	-39,7%	(2.760)	-2,5%	(116.510)	-12,7%	(1.021.057)	-722,8%

