

---

# A IMPORTÂNCIA DA GESTÃO DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE COMPETITIVIDADE EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO DE CASO NO CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA - UNIVEM

## THE IMPORTANCE OF THE MANAGEMENT OF COSTS AS INSTRUMENT OF COMPETITIVENESS IN INSTITUTIONS OF SUPERIOR EDUCATION: A STUDY OF CASE IN THE UNIVEM

André Luiz Palú Siviero<sup>1</sup>

**Orientadora:** Prof.<sup>a</sup> Vânia Cristina Pastrri Gutierrez<sup>2</sup>

### RESUMO

A globalização, aliada às inovações tecnológicas exigiu que as entidades se adequassem a um mercado extremamente competitivo, promovendo uma mudança nos controles e na gestão de custos. Este trabalho analisa a importância da gestão e do controle de custos em instituições de ensino superior, através de um estudo de caso, com a finalidade de evidenciar a redução eficaz dos custos e identificar os métodos mais viáveis para cada entidade. Buscou-se exemplificar e comprovar a significativa contribuição da gestão de custos para as entidades, principalmente na função de oferecer suporte para a tomada de decisões. É ressaltada também a importância da gestão de custos como uma vantagem estratégica e competitiva para a prestação de serviço de educação superior. Finalmente, foi realizado um estudo de caso no Centro Universitário Eurípides de Marília - Univem, aplicando o método de custeio ABC, evidenciando as contribuições significativas e as vantagens para as instituições de ensino superior.

**PALAVRAS-CHAVE:** 1. Instituição de Ensino Superior 2. Gestão de custos 3. Inovação Tecnológica 3. Prestação de Serviços 4. Custeio ABC.

### ABSTRACT

The globalization allied to the technological innovations demanded that the entities adjusted themselves to an extremely competitive market, promoting a change in the control and the management of costs. This work analyzes the importance of the management and control of costs in institutions of superior education, through a study of case, with the purpose to evidence an efficient reduction of costs and to identify the methods most viable for each entity. It tries to exemplify and to prove the significant contribution of the management of costs for those entities, mainly concerning the offerings of support for the taking of decisions.

---

<sup>1</sup> Graduado em Ciências Contábeis (Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM/ Marília-SP). Auxiliar Contábil. E-mail: siviero.andre@gmail.com

<sup>2</sup> Professora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM (Marília-SP).

---

The importance of the management of costs is salient also as a strategical and competitive advantage for the rendering of services of superior education. Finally, a study of case in the Univem was carried through, applying the method of ABC expenditure evidencing the significant contributions and the advantages for the institutions of superior education.

**KEYWORDS:** 1. Institution of Superior Education 2. Management of costs 3. Technological Innovation 4. Rendering of services, Activity-Based Costing.

## INTRODUÇÃO

A gestão de custos é uma importante ferramenta para a tomada de decisões nas empresas. Uma boa gestão de custos permite uma melhor visualização dos gastos, identificando as atividades envolvidas na prestação do serviço, exercendo uma ação eficaz de controle de custos.

Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 18) definem custos como “gastos relativos a bens e serviços (recursos) consumidos na produção de outros bens e serviços”.

As atividades de serviços normalmente não têm apurados os seus custos com base em critérios adequados. Isso resulta em problemas nos momentos de decisões das empresas, gerando distorções na rentabilidade dos serviços e falta de controle na apuração de custos.

Atualmente, é grande o número

de Instituições de Ensino Superior (IES), proporcionado pela abertura do mercado da educação e a criação de inúmeras faculdades com cursos à distância.

A prestação de serviços é característica essencial das instituições, e como tais apresentam algumas diferenças em relação às empresas de origem industrial, porém, grande parte dos conceitos envolvidos também é válida para as prestadoras de serviços.

Com a competição global acirrada e a guerra de preços, as Instituições de Ensino foram obrigadas a adotarem novas tecnologias, aumentando a competitividade, aprimorando os serviços prestados e eliminando desperdícios.

O CRC-SP (2000, p. 175) afirma que “o sucesso de qualquer administração, está na importância da manutenção de um adequado sistema de custeio de serviços prestados”.

Para isso, é necessário que as informações obtidas das organizações sejam as mais próximas possíveis da realidade. As distorções nas atribuições dos custos aos serviços podem gerar decisões errôneas e avaliações ruins das instituições.

Além das limitações aos sistemas gerenciais de custos nas IES e da utilização de reduzidas bases de rateio, o problema maior de uma gestão eficaz está na falta

---

de uniformidade e precisão na alocação de custos. Torna-se importante que se identifique cada custo ao objeto que o causou e que se faça a correta alocação.

Utilizando a pesquisa bibliográfica, a coleta e análise de dados, e um estudo de caso, a presente pesquisa busca identificar a importância da gestão de custos nas instituições de ensino superior, sobretudo para a tomada de decisões utilizadas no planejamento estratégico, focalizando a melhoria dos resultados, avaliando a rentabilidade e agregando valores aos serviços.

## **Metodologia**

A presente pesquisa, de caráter exploratório, visa proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses.

Segundo Oliveira (1997, p. 135), “os estudos exploratórios têm como objetivo a formulação de um problema para efeito de uma pesquisa mais precisa ou, ainda, para a elaboração de hipóteses”.

Envolve levantamento bibliográfico; a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e, atualmente, de material disponibilizado na Internet.

Assume, em geral, a forma de Pesquisa Bibliográfica e a formulação de um

Estudo de Caso.

Embora a pesquisa tenha sido realizada através de análise documental e através de informações colhidas no site da instituição, não foi possível a coleta de dados internamente, como forma de preservar o sigilo dos dados e das informações obtidas.

Na forma de um estudo de caso, envolveremos o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento.

## **1 INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR**

### **1.1 Conceito**

As Instituições de Ensino Superior (IES) são entidades com a finalidade principal de oferecer ensino de nível superior.

A Lei nº. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, estabeleceu as diretrizes e bases da educação nacional e classifica as entidades em “públicas e privadas”.

De acordo com o INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (2009), as entidades públicas “são aquelas em que sua criação, manutenção ou administração é feita pelos poderes públicos, federais, estaduais ou municipais”.

O INEP define ainda o conceito de universidades como “instituições

---

pluridisciplinares, públicas ou privadas, de formação de quadros profissionais de nível superior, que desenvolvem atividades regulares de ensino, pesquisa e extensão”.

Os Centros Universitários são entidades definidas, pelo referido instituto, como “instituições de educação superior, públicas ou privadas, pluricurriculares, que devem oferecer ensino de excelência e oportunidades de qualificação ao corpo docente e condições de trabalho à comunidade escolar”.

Tanto as Universidades como os Centros Universitários, sejam eles especializados ou não, são obrigados a manterem programas de pesquisa e de extensão em seu quadro institucional. Ao contrário das Universidades e dos Centros Universitários, as Faculdades não são obrigadas a manterem programas de pesquisa e extensão, existindo apenas a obrigação do ensino.

## **1.2 Instituições de Ensino Superior no Brasil**

As primeiras faculdades foram implantadas no Brasil em 1808, conforme destaca Finger (1997, p. 11) “surgiram com a chegada da família real ao país”. Toda a estrutura das instituições, assim como a formulação dos seus estatutos e os currículos de formação dos cursos, tiveram como base

as universidades de Portugal, principalmente, da Universidade de Coimbra.

A criação da primeira universidade brasileira ocorreu em 1920, mas só a partir de 1931 as entidades sofreram algumas alterações, somando as atividades de pesquisa e criando uma maior autonomia administrativa e pedagógica.

Sampaio (2005, p. 23) nos lembra que na “década de 30 a Universidade de São Paulo pode ser considerada como uma das matrizes do ensino superior do Brasil”.

Foi a partir de então que a educação superior privada começou a sentir as mudanças refletidas pela relação custo-benefício do ensino.

Chegando à década de 60, a evolução na legislação aplicada ao ensino superior se deu com a aprovação das primeiras leis de diretrizes para a educação.

Machado Neto (2002, p. 74) afirma que “foi com a regulamentação deste dispositivo constitucional (Constituição de 1946) é que deu origem à primeira Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, a Lei nº. 4.024, de 20 de dezembro de 1961”.

Nos anos seguintes, já na década de 70, foi grande a expansão no número de estudantes e uma maior concentração regional do ensino superior privado.

Finalmente, nos anos 80, com a promulgação da Constituição Federal do

---

Brasil em 5 de outubro de 1988, iniciam-se os primeiros passos para que se possa editar, em 20 de dezembro de 1996, a Lei nº 9.394, a chamada nova Lei de Diretrizes e Bases da Educação.

Atualmente, o ensino superior público busca maior qualidade e eficiência na educação. Em contrapartida, no ensino superior privado, a guerra de preços e a acirrada concorrência se amparam na busca pelo custo/benefício do serviço prestado.

### **1.3 Interação das IES com o mercado**

As instituições, como agrupamento de indivíduos, têm a necessidade de se relacionar com o ambiente externo, adequando-se às condições do grupo no qual está inserido.

Tachizawa e Andrade (1999, p. 44) complementam dizendo que “uma instituição de ensino em essência é uma mera junção de pessoas, com suas respectivas atividades, e a interação entre elas”.

O ambiente competitivo no qual as IES estão inseridas sugere uma busca por técnicas e tecnologias que sejam mais eficazes para um melhor desempenho na gestão.

O gestor das instituições deve estar atento ao mercado consumidor, identificar prováveis rumos, novas escolhas profissionais e cursos que estão em alta.

Finger (1997, p. 95) complementa citando que “os novos tempos trazem em seu bojo um novo paradigma caracterizado por profundas e rápidas transformações que atingem o indivíduo, os grupos, as instituições e a própria sociedade como um todo”.

O fator que se sobressai hoje, definitivamente, é a qualidade em todas as áreas e atividades que executamos. Desta forma, o papel das instituições de ensino é adequar às necessidades do mercado, desenvolvendo de forma competente o ensino profissional.

Para Rocha e Granemann (2003, p. 25), uma forma mais eficaz de estratégia seria “a incorporação de competências, mediante contratação de pessoal qualificado, inclusive para realizar atividades de pesquisa”.

As instituições de ensino passam por transformações e, com auxílio da informação e de novas tecnologias, onde o capital intelectual humano é o mais importante, é que se alcançará sucesso neste ambiente competitivo, ou seja, a sobrevivência ou extinção de uma IES dependerá de sua adaptação ou não às condições do ambiente em que está inserida.

### **1.4 Planejamento Estratégico nas IES**

A gestão estratégica é um processo executado de forma contínua, que visa desenvolver os meios de atingir os objetivos

---

e metas institucionais.

O CRC-SP (2000, p. 142) acrescenta dizendo que “planejar é uma atividade inerente a qualquer tipo de empresa, independentemente do tamanho, ramo de negócio e participação no mercado”.

Para definir a missão, primeiramente deve-se identificar o ramo de negócio da empresa, analisar os clientes potenciais e conhecer o que realmente é valorizado por eles.

Para Oliveira (2005, p. 126), a missão pode ser definida como “a razão de ser da empresa”.

O processo de planejamento estratégico inicia-se a partir da visão e dos valores da instituição.

Oliveira (2005, p. 88) conceitua visão como “os limites que os proprietários e principais executivos da empresa conseguem enxergar dentro de um período de tempo mais longo e uma abordagem mais ampla”.

A visão representa um estado futuro desejável da instituição de ensino, como se pretende que ela seja vista e reconhecida. É uma projeção das oportunidades futuras do negócio da organização e uma concentração de esforços na sua busca.

A partir da análise ambiental da IES e, somado ao processo de gestão, elabora-se o plano estratégico.

De maneira geral, o planejamento e

a gestão estratégica referem-se aos serviços e participação do mercado, comportando decisões sobre o futuro da organização, bem como buscando novos investimentos em recursos para os serviços que a instituição pretenda prestar.

## **2 CUSTOS**

### **2.1 Introdução aos Custos**

As entidades são criadas com o fim de atingirem seus objetivos e, para ofertarem produtos e serviços, as empresas devem controlar esses gastos para obterem melhores resultados.

Para Bruni e Famá (2004, p. 25) os custos “representam os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços”.

Para a produção de bens ou serviços é necessário que ocorram gastos e, esse consumo de recursos, é classificado como custos.

A preocupação dos administradores em se manter um adequado controle de custos é importante para que não ajam perdas ou desperdícios.

A identificação e eliminação de prejuízos “é fator determinante do sucesso ou do fracasso de um negócio”, concluem Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 20).

---

## 2.2 Classificação dos Custos

Os custos são gastos de extrema importância na produção dos serviços e, para isso é necessário que se façam a separação e apropriação adequada de cada tipo de custos.

Para Bruni e Famá (2004, p. 31) “a depender do interesse e da metodologia empregada, diferentes são as classificações empregadas na contabilidade de custos”.

Assim, há algumas formas de se efetuar a classificação dos custos com base em determinadas situações.

Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 22), os custos podem ser classificados “quanto ao comportamento em relação às variações nos volumes de produção e de vendas em custos e despesas fixos, custos e despesas semifixos e semivariáveis e custos e despesas variáveis”.

Os custos e despesas fixos permanecem inalterados, mesmo que ocorram mudanças de quanto foi produzido ou do volume dos serviços prestados pela entidade. Sua alocação, na maioria das vezes, é feita por critérios de rateios, determinados pela administração.

Os custos variáveis “são os que têm seu valor determinado em função das oscilações na atividade da empresa”, conforme afirma o CRC-SP (1995, p. 35).

Outra forma de classificar os custos

é definida por Bruni e Famá (2004, p. 31): “quanto à aplicabilidade em diretos ou primários, indiretos e de transformação”.

Os custos diretos podem ser facilmente identificados no produto ou serviço, sendo que a sua alocação é feita de maneira direta, fator esse que não ocorre no caso dos indiretos, que necessitam de alguma forma de rateio para a sua correta destinação.

## 2.3 Elementos de Custos

O resultado de todas as organizações é influenciado por alguns elementos que se referem aos custos.

Bruni e Famá (2004, p. 36) classificam esses elementos como “material direto, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação”, sendo que determinados itens são representados “por meio das receitas auferidas, dos custos, diretos ou indiretos, e despesas incorridas”.

Os valores identificados como materiais diretos são aqueles facilmente agregados aos produtos, sendo eles compostos pelos insumos utilizados para a elaboração e produção de bens e serviços.

“O custo do salário dos funcionários diretamente envolvidos na transformação de materiais em produtos acabados é classificado como custo de mão-de-obra direta” segundo Warren, Reeve e Fess (2001, p. 06).

---

No caso da mão-de-obra direta são associados todos os gastos referentes ao trabalho realizado no processo de fabricação de produtos ou na execução de serviços.

Os custos indiretos de fabricação fazem parte de outro item, classificado como elemento de custos, e Bruni e Famá (2004, p. 109) os definem como “gastos identificados com a função de produção ou elaboração do serviço a ser comercializado e que, como o próprio nome já revela, não podem ser associados diretamente a um produto ou serviço específico”.

Os demais custos que participam da transformação da matéria-prima e da execução do serviço resultando em determinado produto ou serviço são classificados como custos indiretos de fabricação. Esses custos recebem essa denominação em virtude de não dotarem de formas de alocação direta aos produtos.

## **2.4 Métodos de Custeio**

Os sistemas de custeio, de acordo com Bruni e Famá (2004, p. 35), “referem-se às formas como os custos são registrados e transferidos internamente dentro da entidade”.

Os métodos ou sistemas de custeio são maneiras de se efetuar o registro e a apropriação dos custos com base em determinados critérios. Um dos métodos

utilizados para a apropriação dos custos é o custeio por absorção.

Martins (2003, p. 37) afirma que o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

No método de custeio por absorção, são registrados todos os custos que participam do processo de produção, tanto os fixos quanto os variáveis.

Outro método ou sistema de custeio utilizado é o custeio direto ou variável.

Neste método de custeio, as empresas fazem a separação dos custos variáveis e dos fixos, sendo assim, a parte dos gastos que é variável é incorporada para a apuração do custo e, conseqüentemente, a parte fixa é registrada como uma despesa e entra diretamente na apuração do resultado do exercício.

O método de custeio padrão é mais um sistema para registro e apuração de custos nas organizações e Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 159) o classificam “como sendo o custo normal de um produto”, sendo assim, a sua finalidade principal é “proporcionar um instrumento de controle aos gestores da organização”.

O custo-padrão é uma forma de

---

predefinir os valores reais de custos para os bens ou serviços que a empresa produz.

O custeio baseado em atividades - ABC (Activity-Based Costing), é assim definido por Martins (2003, p. 87): “como um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

No método de custeio ABC, a alocação dos custos é feita com base na execução das atividades e na participação dos custos nesses processos.

A importância da escolha de determinado método de custeio influenciará nos resultados das empresas e servirá como instrumento para a tomada de decisões junto aos administradores.

### **3 GESTÃO DE CUSTOS**

#### **3.1 Custos para tomada de decisões**

A contabilidade de custo é um instrumento de gestão que permite ajudar os administradores na tomada de decisões.

“Gerir é em sua essência, tomar decisões” afirmam Figueiredo e Caggiano (2004, p. 31).

O CRC-SP (1995, p. 83) sustenta a ideia de que “a contabilidade como sistema de informações deve estar apta a auxiliar os gestores no processo de administração dos negócios”.

O processo de gestão em qualquer organização está fortemente ligado à tomada de decisões e, nesse contexto, a contabilidade desempenha papel fundamental como emissora de informações, ajudando na administração das entidades.

“Uma das principais funções da contabilidade de custos consiste em fornecer subsídios para a tomada de decisões”, afirmam Bruni e Famá (2004, p. 240).

Dessa forma, “o aumento da concorrência tornou os gestores nesse setor mais conscientes da necessidade de usar informações contábeis para o planejamento, o controle e as tomadas de decisão”, asseguram Hansen e Mowen (2001, p. 31).

É importante ressaltar que a tomada de decisão com base nas análises de custos não deve focar o curto prazo. Os efeitos de suas decisões serão visualizadas tanto no presente quanto a longo prazo e ainda estarão amparadas na escolha da alternativa que proporcionar maior vantagem competitiva.

Essa afirmação é amparada por Bruni e Famá (2004, p. 237), que salientam que “a ênfase da análise de custos deve estar baseada nas decisões tomadas e seus efeitos subsequentes”.

“O processo de escolher entre alternativas competitivas é o que chamamos de tomada de decisão”, concluem Hansen e Mowen (2001, p. 40).

---

Nota-se, então, que é de suma importância a geração das informações contábeis, assim como o seu uso eficaz e o fornecimento de subsídios durante todo o processo de administração das empresas.

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995, p. 85) ressalta que “a importância e utilidade da informação está intrinsecamente associada à agilidade com que é produzida e fornecida/divulgada”.

Os administradores podem dispor de excelentes sistemas de informações contábeis, que possam servir de base para as decisões da empresa, porém, se essa informação é demorada, sua divulgação não participa do processo de resoluções da empresa e, o que deveria ser essencial, acaba prejudicando os negócios da entidade.

Para isso, as organizações devem dispor de modelos que sirvam de base e que amparem as decisões a serem tomadas.

Tais modelos conduzem os administradores a operarem de forma eficiente, condizendo com as crenças e convicções e seguindo o que foi proposto na missão das organizações.

Para isso, o administrador deve então conhecer o comportamento dos custos e avaliar como deverá agir. Esse conhecimento “permite aos gerentes prever lucros quando os volumes de produção e de

vendas mudam”, conforme explica Warren, Reeve e Fess (2001, p. 90).

Esse método é conhecido como análise de custo-volume-lucro e, segundo Warren, Reeve e Fess (2001, p. 95), “é um exame sistemático das relações entre preços de venda, volumes de vendas e de produção, custos, despesas e lucros”.

Tal análise permite aos administradores relacionarem os preços e volumes de suas vendas, com os custos e os lucros que determinado produto ou serviço possam vir a gerar.

Figueiredo e Caggiano (2004, p. 54) concluem que “a informação é necessária para a tomada de decisão, e a qualidade da informação afeta a qualidade da decisão. Um sistema de informação adequado e eficiente é pré-requisito do sucesso administrativo”.

As organizações alcançarão seus objetivos através da informação aliada ao uso eficiente de todos os recursos disponíveis para sua execução.

### **3.2 Custos para melhoria de resultados**

As empresas mantêm suas atividades comerciais com o intuito de atingirem metas e objetivos definidos desde o momento de sua constituição.

Nesse processo de alcance de metas, as organizações eventualmente encontram barreiras que impedem a obtenção dos

---

objetivos.

Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 256), “essas dificuldades são identificadas como sendo as restrições ou elos mais fracos do sistema”.

Hansen e Mowen (2001, p. 32) complementam essa afirmação dizendo que “ao gerir essa restrição, o desempenho pode ser melhorado”.

As organizações devem estar preparadas para determinar a origem de tais restrições e procurar corrigi-las, avaliando os cenários e pensando a longo prazo, para que assim a sua atuação no mercado seja aperfeiçoada.

Para Figueiredo e Caggiano (2004, p. 119) “o planejamento de longo prazo envolve a determinação dos objetivos da corporação e a determinação de um plano apropriado para atingir esses objetivos”.

Dessa forma, as instituições utilizam o orçamento que, segundo Warren, Reeve e Fess (2001, p. 178), “traça um curso para uma empresa, delineando seus planos em termos financeiros”.

O orçamento envolve ainda “o estabelecimento de metas específicas, a execução de planos para atingir suas metas e a comparação periódica dos resultados efetivos com as metas”, conforme acrescentam Warren, Reeve e Fess (2001, p. 179).

O orçamento abrange o planejamento

das metas organizacionais, atuando como forma de controle e execução dos propósitos estabelecidos, fazendo o devido confronto com outros períodos, traçando um caminho para que as entidades possam seguir para atingirem seus objetivos.

Os gestores da área de custos ainda dão uma maior ênfase para os resultados das organizações, ou seja, à obtenção de um maior lucro. Nesse contexto, as formas de planejamento e controle ficam em segundo plano nesse tipo de gestão.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2004, p. 106), “uma decisão pode ser tomada tanto sob condições de certeza como de incerteza”.

Em ambientes de incerteza, os gestores fazem a escolha da decisão que causará o menor dano possível à organização, diferentemente do que ocorre quando o ambiente inspira certeza, sendo que neste caso o administrador age sem receios de cometer falhas.

“O estilo de gestão adotado determina a natureza da estrutura organizacional, sendo esta também influenciada pelo tamanho da organização”, complementam Figueiredo e Caggiano (2004, p. 31).

A maneira como o administrador irá gerir a instituição está fortemente ligada aos resultados provocados por suas decisões.

Padoveze (2003, p. 308) afirma

---

que “o objetivo central de qualquer decisão empresarial é a criação de valor para o acionista, via retorno sobre o investimento”.

Assim, o grande interesse dos administradores está em garantir o retorno de tudo o que foi investido na organização.

Bruni e Famá (2004, p. 238) indicam que os custos e despesas “podem ser classificados em relevantes ou não relevantes em decorrência de sofrerem ou não desdobramentos do processo de tomada de decisões”.

A correta classificação dos custos e despesas é de grande valor para se conhecer se tal gasto é de interesse ou não para o produto ou serviço produzido pela organização.

Figueiredo e Caggiano (2004, p. 31) salientam que os bons administradores “precisam ter um feedback para avaliação de seu desempenho, que será o resultado produzido pelas ações fruto de suas decisões”

“Ao analisar as atividades e os processos subjacentes, e ao eliminar os que não agregam valor e realçar os que agregam valor, pode-se obter aumentos importantes em eficiência que pode ser realizada”, acrescentam Hansen e Mowen (2001, p. 35).

Os administradores devem estar preparados e atentos com o retorno das informações em relação às suas decisões,

para poderem avaliar os seus resultados, como também para preparar o planejamento de ações futuras.

Para Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 260), “sob a ótica da contabilidade tradicional de custos, a tendência seria utilizar plenamente todos os recursos para reduzir ao máximo o custo unitário, pela maior diluição dos custos fixos”.

Semelhante afirmação é feita por Martins (2003, p. 298), que nos propõem que “para sobreviver nesses mercados cada vez mais competitivos, a empresa precisa perseguir e alcançar altos níveis de qualidade, eficiência e produtividade, eliminando desperdícios e reduzindo custos”.

É importante que se evitem as perdas de tempo e os desperdícios na medida do possível, controlando os gastos com materiais para a boa execução do serviço, sem causar danos à qualidade do serviço.

### **3.3 Custos na Atividade de Serviços**

O mundo moderno é caracterizado pelo crescimento da economia e, segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 333), “é cada vez mais significativo o crescimento das atividades empresariais relacionadas com a prestação de serviços”.

Se antigamente predominavam as atividades agropecuárias e industriais atualmente, o que prevalece é o grande

---

número de empresas cujo objetivo principal é a prestação de algum tipo de serviço.

Padoveze (2003, p. 365-366) define serviço como “o conjunto de atividades que se desenvolvem principalmente nos centros urbanos e que diferem das atividades industriais e agropecuárias”.

De maneira geral, a prestação de serviço é uma atividade econômica em que o propósito não resulta na criação ou fabricação de um produto, fator esse que se distingue das demais atividades, como por exemplo, da indústria.

No entanto, mesmo com o crescimento do setor de serviços, a contabilidade de custos nessa área não acompanhou esse desenvolvimento.

“Com a sua procura por melhores informações e produtividade, o setor de serviços aumentará a sua demanda por informações de gestão de custos”, evidenciam Hansen e Mowen (2001, p. 31).

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995, p. 166) “é muito comum que a atividade de serviços não tenha seus custos apurados por critérios adequados”.

De maneira geral, é normal encontrar estudos e informações referentes à gestão de custos basicamente sobre as atividades industriais. As atividades relacionadas à prestação de serviços encontram-se carentes

de estudos aprofundados para uma boa gestão dos custos.

Deste modo, o crescimento acelerado do setor de serviços exige que os gestores busquem por informações precisas da gestão de custos.

No entanto, para Padoveze (2003, p. 367) “a apuração do custo unitário dos serviços segue a linha geral de custeamento dos produtos”, ou seja, não há diferenciação significativa com relação às informações conceituais.

Conforme exemplificam Warren, Reeve e Fess (2001, p. 402), as empresas de serviços “precisam determinar o custo dos serviços a fim de estabelecer preços, promoções e outras decisões de ofertas de serviços”.

A determinação do custo do serviço revela sua importância como forma de amparar a tomada de decisão, estabelecendo preços, promovendo e fortalecendo a marca da instituição e verificando a possibilidade de manutenção, aumento ou exclusão de determinada oferta de serviços.

Campiglia e Campiglia (1995, p. 426) afirmam que, no caso das empresas de serviços, “o custo do serviço prestado só é reconhecido como efetivamente incorrido quando o serviço é de fato prestado ao cliente, ou seja, quando é factível o encontro de seu custo com a receita da venda”.

---

O custo estará implicado e reconhecido a determinado serviço no momento em que o cliente efetuar o desembolso para aquisição do serviço, ou seja, na conclusão da prestação e execução de tal serviço.

A diferença apontada por Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 338) está em que “a prestação de serviços, quase sempre envolve aspectos intangíveis, diferentemente da produção física de determinado produto material ou tangível”.

Nos casos dos serviços que não têm existência física, torna-se difícil mensurar a sua importância, como também de fazer a atribuição de valores.

Devido à sua existência não física, é comum que o cliente ou usuário do serviço não reconheça o valor de determinado serviço e, conseqüentemente, torna-se difícil medir a sua importância.

Essa afirmação é amparada por Hansen e Mowen (2001, p. 125), que nos dizem que “as empresas de serviços geralmente têm classificações mais baixas do que as empresas de manufatura no quesito de satisfação do cliente”.

Para isso, é necessário que se faça a escolha de um bom sistema de gestão de custos para os serviços.

Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 74), “o sistema de gestão de custos

mais favorável é aquele que permite mais precisão”.

O sistema que obtiver uma maior regularidade na sua execução e exatidão em suas informações irá proporcionar uma gestão de custos mais favorável aos objetivos e metas dentro de qualquer instituição.

Para Warren, Reeve e Fess (2001, p. 22), “um sistema de contabilidade de custos por ordem pode ser útil para a administração de uma empresa de serviços no planejamento e controle operacional”.

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995, p. 167) reforça essa afirmação dizendo que “o sistema de produção difere da prestação de serviços, principalmente pelo fato de que, em quase todos os serviços prestados, o processo é de encomenda”.

O sistema de custos por ordem ou encomenda é frequentemente utilizado em organizações que prestam serviços, devido ao fato de que, na maioria das vezes, a execução de tal serviço só é feita a partir de uma solicitação ou pedido por parte de seu usuário.

Para finalizar, o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995, p. 168) afirma que “os controles, nem sempre presentes, podem representar o diferencial entre o sucesso financeiro da empreitada (lucro) ou o amargo fracasso

---

(prejuízo)”.

Conclui-se, então, que para uma organização obter êxito em sua administração de negócios ela deve estar amparada em informações contábeis precisas, auxiliada pelos processos de planejamento, de controle e mensuração, que resultem em excelentes escolhas nas tomadas de decisão.

### **3.4 Custos e o Processo de Gestão**

As informações de custos são úteis e necessárias para o processo de gestão das organizações.

Figueiredo e Caggiano (2004, p. 37) expõem que “as informações de custos, além de exprimir, em termos monetários, as mudanças patrimoniais decorrentes das transações de ordem econômico-financeiras, também auxiliam na avaliação das alternativas de curso de ação”.

As informações de custos são essenciais para o planejamento de ações futuras nas organizações, além de comunicar aos gestores os dados de origem econômica e financeira da instituição.

Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 290) afirmam que “a análise de custos é conhecida e praticada como sendo o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas”.

Dentro do processo de tomadas de decisão, os administradores fazem escolhas

que podem definir o futuro das organizações. Nesse contexto, a análise de custo tem a função de avaliar as consequências que tais decisões podem acarretar para as empresas.

Sendo assim, “o problema básico da gestão de custos é estabelecer quando e quanto custo é relevante para uma dada decisão, e não desenvolver uma base para a distribuição de custos conjuntos”, definem Hansen e Mowen (2001, p. 237).

Bruni e Famá (2004, p. 179) acrescentam dizendo que “o maior problema enfrentado pela gestão de custos refere-se a como distribuir custos indiretos aos produtos ou serviços elaborados”.

Para isso, é necessário verificar quais custos são importantes para o processo de produção ou prestação de serviços e distribuir os custos que sejam convenientes ao objeto da empresa.

Além disso, é comum as empresas enfrentarem problemas na distribuição dos custos indiretos. Sendo assim, sua correta distribuição pode fornecer dados mais precisos na análise de custos.

De acordo com Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 294), “uma empresa se transforma naquilo que ela consegue medir. Se algo não pode ser medido, não será possível o controle; e o controle é essencial”.

Contribuem para essa afirmação Hansen e Mowen (2001, p. 34), reforçando

---

que “a mensuração e os relatórios de custos da qualidade são características-chaves dos sistemas de gestão de custos tanto para setores de manufatura quanto de serviços”.

A mensuração de custos, ou seja, a medição dos custos associados à produção de um bem ou serviço representa papel fundamental na gestão das organizações. Com a mensuração, os administradores podem efetuar o controle dos custos, visando determinar a rentabilidade da empresa. O controle, assim como o planejamento em qualquer instituição, é indispensável.

Consoante a isso Hansen e Mowen (2001, p. 123) reforçam que “os gestores devem ser capazes de rastrear os custos dos serviços prestados tão precisamente quanto devem rastrear os custos dos produtos manufaturados”.

Assim como acontece nas organizações industriais, onde o gestor deve estar preparado para alocar precisamente os custos aos produtos, o administrador das empresas de prestação de serviços também deve dispor de tal conhecimento e preparo.

“O primeiro passo na alocação de custos é determinar exatamente quais são os objetos de custos. Normalmente são departamentos”, afirmam Hansen e Mowen (2001, p. 198).

Para Bruni e Famá (2004, p. 129), “a departamentalização de custos pode permitir

melhoria dos rateios realizados, fornecendo dados mais precisos”.

Na alocação de custos, o gestor identifica o objeto do custo realizado, ou seja, o departamento que o gerou. Dessa forma, os rateios conseguem chegar o mais perto possível da realidade empresarial.

Essa afirmação é sustentada por Iudícibus (1998, p. 123), propondo-nos que “é preciso que os custos acumulados em cada departamento sejam os que realmente traduzem o esforço ou a contribuição dada pelo departamento à produção geral da empresa”.

“Para assegurar e manter uma vantagem competitiva, os gestores enfatizam o tempo, a qualidade e a eficiência”, asseguram Hansen e Mowen (2001, p. 31).

As instituições que priorizarem o tempo, a qualidade e a eficiência na produção de bens ou na execução de seus serviços, estarão agregando valores aos seus clientes e, dessa forma, alcançarão a vantagem competitiva para com seus concorrentes.

## **4 ESTUDO DE CASO**

### **4.1 Objeto de Estudo**

A Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – Univem, objeto desse estudo de caso, é uma Instituição

---

de Ensino Superior, atuando na prestação de serviços de educação superior, concentrando suas atividades na cidade de Marília.

Os dados desta pesquisa foram adquiridos a partir da própria organização, através das Demonstrações Contábeis e de informações publicadas no site da instituição, com base na análise documental, enfatizando o objeto de estudo.

Conforme exemplificam Mezzaroba e Monteiro (2004, p. 124, 125), “nesta modalidade de estudo de caso a investigação inicia a partir das informações que já existem sobre a Instituição a ser examinada”.

Neste processo de levantamento de dados, buscou-se abordar a história e a evolução da instituição, sua estrutura tanto funcional como organizacional, sua ideologia e valores refletidos em sua missão, entre outros itens, como forma de possibilitar um exame profundo da entidade.

#### **4.2 Breve Histórico da Instituição**

A Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM foi instituída no dia 8 de agosto de 1967.

A sua instituição foi feita por cidadãos que se dedicavam à direção do Educandário “Dr. Bezerra de Menezes”, tornando-se, assim, o instituidor da Fundação

de Ensino Eurípides Soares da Rocha.

A Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - Univem é uma entidade filantrópica, ou seja, sem finalidade lucrativa, sendo assim, ela dispõe de imunidade de tributação.

Seu regimento se dá através do estatuto social e demais disposições legais.

Inicialmente foram implantados três cursos de graduação, sendo eles Direito, Administração de Empresas e Ciências Contábeis.

A aprovação das Faculdades, pelo Conselho Federal de Educação, se efetivou nos Decretos Federais de Autorização nº 66.140/70 e 66.390/70, e foram publicados no Diário Oficial da União, respectivamente, em 02 de fevereiro e 30 de março de 1970.

O reconhecimento das Faculdades deu-se pelo decreto nº 53.957/74, publicado no Diário Oficial da União de 19/4/1974. Além destes, foram criados novos cursos na área de graduação, de acordo com as oportunidades do mercado de trabalho.

Finalmente, no ano de 2003 a Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha solicitou o processo de credenciamento do Centro Universitário.

Assim, em 22 de julho de 2003 a Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, através da Portaria MEC nº 2.016

---

era credenciada como o Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, com publicação pelo Diário Oficial da União nº 141, Seção 1, de 24 de julho de 2003.

### **4.3 Estrutura Hierárquica**

A estrutura hierárquica da Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM, assim como em diversas instituições de ensino e demais empresas, é apresentada pelo Organograma Institucional.

De acordo com Colenghi (2007, p. 106) “o organograma continua sendo um instrumento gráfico que representa a estrutura organizacional da empresa”.

Colenghi (2007, p. 106) complementa afirmando que “o organograma deve possuir um caráter dinâmico, ser altamente flexível e funcional, possibilitando uma integração sistêmica e sinérgica entre todos os setores da empresa”.

A estrutura organizacional do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM abrigava, ao final do ano de 2008, cerca de 300 (trezentos) colaboradores, sendo eles formados por gestores, assistentes e auxiliares, pertencentes à área administrativa, e também professores e coordenadores na área acadêmica.

Este número contempla, ainda,

os empregados contratados de forma terceirizada, os estagiários e também as pessoas com deficiência ou necessidades especiais.

### **4.4 Missão da Instituição**

A missão de uma instituição, ou de uma empresa em geral, pode ser definida, segundo Oliveira (2005, p. 126), como “a razão de ser da empresa”.

A missão deve ser definida com base nas necessidades da empresa, refletindo a maneira pela qual a instituição desempenha o seu papel.

Desta forma, Oliveira (2005, p. 126) ainda complementa nos dizendo que “a missão é uma forma de se traduzir determinado sistema de valores em termos de crenças ou áreas básicas de atuação, considerando as tradições e filosofias da empresa”.

Para definir a missão, primeiramente deve-se identificar qual é o ramo de negócio da empresa, analisar os clientes potenciais e conhecer o que realmente é valorizado por eles.

O Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM tem como missão institucional “promover o desenvolvimento integral de cidadãos, por meio de formação humanista, científica e tecnológica, com visão reflexiva e crítica, capacitando-os a

---

atuar profissionalmente na construção de uma sociedade qualitativamente melhor e socialmente justa”.

Por fim, a definição de uma correta missão institucional é aquela que busca atender às necessidades dos clientes, dos administradores, da sociedade e também dos funcionários.

#### **4.5 Sistema de Alocação de Custos**

Posteriormente à definição de alguns dos métodos para alocação de custos, foram analisados quais métodos seriam aplicáveis ao objeto de estudo da pesquisa.

O levantamento das informações foi decisivo para identificação do método de custeio e identificação das atividades envolvidas no processo de prestação do serviço.

Através da coleta de dados, aplicou-se o método de custeio ABC, ou seja, o Custeio Baseado nas Atividades, ao estudo de caso.

De acordo com Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 355), “a metodologia do custeio ABC permite aos gerentes a possibilidade de exercer uma ação mais eficaz e eficiente visando o controle dos gastos”.

Essa metodologia de custeio é uma poderosa ferramenta de estratégia empresarial, pois se utiliza de procedimentos

que priorizam a eficácia e a eficiência, reduzindo assim os gastos das instituições, permitindo que seja feito um controle efetivo dos seus gastos e evitando os desperdícios.

No entanto, Martins (2003, p. 103) afirma que “para se utilizar o ABC, é necessária a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades”.

O método de custeio ABC será útil a qualquer instituição somente se forem identificadas as atividades que sejam mais importantes dentro de cada seção ou de cada departamento, para então poder atribuir e direcionar os custos efetivos pertencentes a cada atividade realizada dentro da instituição.

Além disso, o método de custeio ABC apresenta inúmeros benefícios às instituições que utilizam os seus métodos.

O processo de tomada de decisões de uma organização exige a transparência na produção de bens ou na prestação de serviços. Dessa forma, a aplicação do custeio ABC é útil nas organizações, pois permite essa transparência, aumentando assim a lucratividade das atividades empresariais.

Para Martins (2003, p. 231), “o uso do ABC é imbatível no processo de redução de custos e despesas”.

---

Em contrapartida, esse método de custeio pode apresentar restrições quanto à sua aplicação nas instituições.

Cogan (1994, p. 07) exemplifica isso dizendo que “o ABC em sua forma mais detalhada pode não ser aplicável na prática, em virtude de se exigir um número excessivo de informações gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação”.

A exatidão do custeio de todas as atividades pode não ser rentável ou interessante para a instituição; portanto, o seu uso deve representar algum tipo de benefício para a organização; caso contrário, os administradores devem identificar qual método é o ideal ou aquele que seja mais adequado às necessidades empresariais.

#### **4.6 Demonstrações Contábeis do Período**

Foram analisadas as Demonstrações Contábeis dos exercícios de 2007 e 2008 da Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM, tais como Balanço Patrimonial, Demonstração dos Resultados do Exercício, Notas Explicativas, Balanço Social, entre outros, com a intenção de avaliar o desempenho da instituição e fornecer subsídios para a análise de custos.

A receita líquida da prestação de serviços educacionais do ano de 2008 foi 9,58% inferior, comparada à do exercício

de 2007. Sendo assim, o montante referente ao ano de 2007 era de R\$ 23.826.595,00, passando a representar em 2008 um valor de R\$ 21.545.063,00.

Alguns fatores contribuíram para que houvesse essa queda na arrecadação da receita acadêmica, como por exemplo, questões relacionadas à economia do país e, principalmente, pelo alto índice de evasão de alunos que aflige o setor de ensino superior.

Seguindo a proporção de redução da receita líquida, o mesmo ocorreu com o Custo dos Serviços Educacionais que, em 2007, representava o montante de R\$ 10.376.495,00 passando a apresentar, em 2008, o valor total de R\$ 9.498.272,00, caracterizando, assim, uma redução de 8,46%.

Outro item que apresentou reduções foram as Despesas Operacionais. No ano de 2007 seu valor total era de R\$ 14.668.722,00 e, em 2008, a quantia era de R\$ 13.341.066,00, o que representou uma diminuição de 9,05% nas despesas operacionais de um período para o outro.

De acordo com a análise feita na Demonstração de Resultado do Exercício - DRE, o único item que obteve crescimento foram as Receitas Não Operacionais, totalizando um aumento de 2,99% do ano de 2007 (R\$ 1.391.665,00) para o ano de 2008 (R\$ 1.433.344,00).

Finalizando a análise do resultado do

---

exercício, notou-se que também houve queda no superávit, que em 2007 representava a quantia de R\$ 609.957,00, obtendo em 2008 o montante de R\$ 139.069,00; portanto, uma redução de 77,20% no resultado, positivo da instituição.

Com relação à Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) notou-se que no ano de 2008 os recursos da instituição foram aplicados principalmente para aumento do Ativo Permanente e para a diminuição do Passivo Não Circulante.

Os dados publicados pelo Balanço Social da instituição apontavam que ao final de 2008 o valor da folha de pagamento bruta representava 51,55% da receita líquida da entidade, valor esse superior ao ano de 2007 quando a folha representava 49,64% da receita líquida.

Com base nas Notas Explicativas, publicadas juntamente com o Balanço Patrimonial, identificou-se que os estoques da instituição são avaliados pelo método do custo médio de aquisição dos respectivos materiais.

Notou-se, também, que os bens que compõem o Imobilizado da entidade foram registrados contabilmente pelo seu custo de aquisição, assim como as deduções referentes à depreciação, calculada com base nas taxas estipuladas pela legislação.

#### **4.7 A importância da Gestão de Custos**

Em um ambiente extremamente competitivo e globalizado, é de fundamental importância que as empresas saibam se adaptar às condições e às necessidades que o mercado procura.

As constantes mudanças no mercado fazem com que as empresas busquem cada vez mais profissionais qualificados nas áreas da controladoria estratégica.

A gestão de custos é importante em qualquer organização empresarial, tanto para aquelas industriais que produzem ou transformam bens, quanto para aquelas que executam atividades de prestação de serviços.

No caso das empresas prestadoras de serviços, a gestão de custos oferece suporte para as decisões no planejamento dos serviços, seja para implantação de novas atividades, por manter as já existentes, ou para a criação de novos tipos de serviços.

Os sistemas de custos são importantes para as decisões de criação de novos cursos, quando as IES fazem uso das informações de custos e dos resultados como variáveis que definem a implantação ou não de um determinado curso.

Os investimentos realizados nos processos de expansão das IES causam grandes impactos nos custos e, conseqüentemente, nos resultados da entidade.

---

Quando o objetivo é encerrar algum curso de graduação, apesar de ter forte influência nas decisões, outras variáveis são consideradas além dos custos. Questões que envolvem os princípios básicos do próprio objetivo das universidades, ou seja, sua função social e educacional.

A extinção de determinado curso pode contribuir para a redução nas ofertas de empregos, além de acarretar o aumento no valor das mensalidades dos demais cursos.

A aplicação de custos se mostra eficaz, também, quanto às decisões dos preços a serem estabelecidos aos serviços prestados, dado que a execução de uma correta gestão possibilita a eliminação de perdas e desperdícios e manter o foco nas operações.

Os sistemas de custeio são de grande importância para as decisões ligadas à fixação de preços, às decisões de compra de materiais e à determinação dos lucros com base no volume das vendas/serviços.

Além disso, avaliam o desempenho geral dos setores com relação à execução dos orçamentos, das receitas e das despesas, calculando o ponto de equilíbrio e mostrando os resultados de cada área e curso.

Os sistemas de custos também atuam como forma de prestar contas aos gestores e administradores e às diretorias da organização, principalmente na sua utilização

para a tomada de decisões que envolvam futuros investimentos.

Quando os gestores e administradores, podem conhecer o resultado real de determinada área e curso, torna-se possível que a diretoria da instituição tome decisões coerentes quanto a planejamento e controle.

As análises que compõem a gestão de custos permitem mensurar o desempenho da organização e contribuem na verificação do comportamento dos custos e a relação destes com a atividade desenvolvida, buscando uma maior lucratividade da instituição.

Tais análises permitem, também, aperfeiçoar o processo dos negócios e resultam em significativas melhorias funcionais das atividades, visto que a gestão de custos contribui para a identificação das atividades que consomem recursos em excesso, melhorando a qualidade e reduzindo o tempo de execução do processo.

A análise dos custos avalia o impacto financeiro nas decisões gerenciais das empresas, permitindo a continuidade dos negócios nesse ambiente globalizado.

No entanto, as empresas devem dispor de sistemas de custos confiáveis e que produzam informações a seus administradores em tempo hábil para a sua utilização na tomada de decisões e no planejamento institucional a curto e a longo

---

prazo.

As organizações que priorizam e investem em sistemas de gestão de custos mais precisos passam a dispor de vantagens competitivas com relação à concorrência, mantendo o seu foco não só na eliminação de perdas e redução de preços, mas, principalmente, preocupando-se em agregar valor ao serviço prestado.

Quando a empresa focaliza os esforços de melhoria e aprimora a capacidade de criar e agregar valor ao serviço, tem em mãos um importante instrumento para a tomada de decisões.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A realização do estudo de caso se deu entre os meses de setembro e outubro de 2009, na Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM, instituição educacional que atua na área da prestação de serviço de ensino superior.

Localizada em Marília-SP, a instituição formou entre os anos de 2003 e 2008, cerca de 3.500 (três mil e quinhentos) alunos nos cursos de graduação e de 1.300 (um mil e trezentos) nos de pós-graduação.

A aplicação do método de custeio ABC pela instituição permite identificar

as atividades que desembolsam maiores custos, assim como determinar quais dessas atividades agregam ou não valores ao serviço.

O método de custeio ABC contribui favoravelmente o processo de tomada de decisões, tanto estratégicas quanto operacionais, além de ser imbatível na redução de custos.

Quando se utiliza o método de custeio ABC, as organizações conquistam uma significativa melhoria na execução das tarefas, contribuindo para a redução dos custos.

As Instituições de Ensino Superior tiveram grande expansão nos últimos anos, impulsionadas pelo incentivo governamental e contribuindo para a disseminação do ensino superior no país.

Esse crescimento colaborou para um mercado cada vez mais concorrido, evidenciado por um significativo crescimento do setor.

Tais acontecimentos forçaram as instituições a manterem resultados positivos, buscando principalmente sua continuidade, levando os gestores das IES a utilizarem os sistemas de custos como forma de auxílio para a sobrevivência neste mercado.

A concorrência e as significativas mudanças são questões a serem verificadas para se modificar os atuais processos de

---

gestão.

As instituições devem então investir em novas tecnologias, na segurança dos dados gerados e em um sistema de gestão de custos adequados, principalmente para a sua modernização do sistema de ensino.

A maior contribuição da Gestão de Custos para as instituições em geral está no auxílio à tomada de decisões, controlando os custos das IES e, de forma específica, gerando informações a respeito de cada curso.

Conclui-se, então, que um adequado sistema de custos deve corresponder às expectativas dos gestores da organização e exercer uma grande influência nas etapas do processo de gestão, seja na forma de elaborar o planejamento anual e de tomar decisões gerenciais, ou na verificação das possibilidades de se implantar novos cursos ou, ainda, para fins de controle do planejado com o realizado.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. LEI nº. 4.024, de 20 de dezembro de 1961, revogada pela Lei nº 9.394, de 1996, com exceção dos artigos 6º a 9º, alterados pela Lei nº. 9.131, de 1995. Fixa as Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4024.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4024.htm)>

BRASIL. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Diário Oficial da União

de 23 de dezembro de 1996. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/seed/arquivos/pdf/tvescola/leis/lein9394.pdf>>

BRASIL. Decreto-lei nº 3.860, de 9 de julho de 2001. Dispõem sobre a organização do ensino superior, a avaliação de cursos e instituições e dá outras providências. Diário Oficial da União de 10 de julho de 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2001/D3860.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3860.htm)>

BRUNI, Adriano Leal.; FAMÁ, Rubens.. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo.; CAMPLIGLIA, Oswaldo Roberto P.. **Controles de gestão: controladoria financeira das empresas,** 1 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON,** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARILIA – UNIVEM. Disponível em: <<http://www.univem.edu.br>> Acesso em: 08/10/2009.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades: ABM – Activity Based Management,** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

COGAN, Samuel. **Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial,** 2 ed. São Paulo: Pioneira; Rio de Janeiro:

- 
- Grifo Enterprises, 1994.
- COLENGHI, Vitor Mature. **O & M e Qualidade Total: uma integração perfeita**, 3 ed. Uberaba: ed. V.M. Colenghi, 2007.
- Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Custos: Ferramenta de Gestão**, 1 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Custo como Ferramenta Gerencial**, 1 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- DALL' AGNOL, Roberto Mauro. **A contabilidade por atividades como instrumento de gestão universitária – Estudo de caso na UNOESC**, Dissertação de Mestrado, defendida na EPS – UFSC, 2001.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**, 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FINGER, Almeri Paulo. **Gestão de Universidades: Novas Abordagens**, 1 ed. Curitiba: Editora Universitária Champagnat, 1997.
- FINGER, Almeri Paulo.; LIMA, Sérgio Ferraz de.. **Centros Universitários: Proposta e Gestão**, 1 ed. Curitiba: Editora Universitária Champagnat, 1999.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**, 1 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HORNGREN, Charles T.; SUNDREN, Gary L.; STRATTON, William O.. **Contabilidade Gerencial**, 12 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS. Disponível em: <[http://www.educacaosuperior.inep.gov.br/educacao\\_superior.stm](http://www.educacaosuperior.inep.gov.br/educacao_superior.stm)> Acesso em: 25/03/2009.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**, 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- LAVILLE, Christian; Dionne, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**, 1 ed., Porto Alegre: Editora Artes Médicas Sul Ltda.; Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999.
- MACHADO NETO, Alfredo José. **Globalização e Gestão Universitária**, 1 ed. Franca: FACEF, 2002.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**, 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**, 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- Ministério da Educação e Cultura. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br>> Acesso em:
-

---

26/09/2008.

ABMES, 2000.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e práticas**, 22 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

TACHIZAWA, Takeshy.; ANDRADE, Rui Otávio Bernardes de.. **Gestão de Instituições de Ensino**, 1 ed. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1999.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**, 1 ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E.. **Contabilidade Gerencial**, 6 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso Básico Gerencial de Custos**, 1 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**, 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PORTARIA MEC nº 2.016 de 22 de julho de 2003. Diário Oficial da União de 24 de julho de 2003.

ROCHA, Carlos Henrique; GRANEMANN, Sérgio Ronaldo. **Gestão de Instituições Privadas de Ensino Superior**, 1 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SAMPAIO, Tadeu Otávio Sales. **Contexto externo e trajetórias organizacionais: o caso do Centro Universitário FUMEC**, 1 ed. São Paulo: Annablume; Belo Horizonte: FUMEC, 2005.

SANTOS, Milton; SILVEIRA, Maria Laura. **O Ensino Superior Público e Particular e o Território Brasileiro**, 1 ed. Brasília: