

Gestão de custos nas instituições privadas de ensino: um estudo empírico dos métodos de custeio

Luiz Carlos Lemos Júnior (UFPR) - luizjr.lemos@uol.com.br

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo (UFPR) - marciabortolucci@ufpr.br

Simone Bernardes Voese (UFPR) - sbs1611@hotmail.com

Rosenery Loureiro Lourenço (UFPR) - rosenery@ufpr.br

Resumo:

Embora as instituições privadas de ensino apresentem características peculiares na sua composição e no comportamento dos seus custos, não estão isentas das regras do mercado no tangente a competição, e necessitam alcançar e manter vantagem competitiva para assegurar a sua sobrevivência. Este artigo tem como objetivo discorrer sobre um método de custeio apropriado para o processo de gestão dessas instituições e compara os métodos de Custeio por Absorção e Custeio Direto, confrontando sua viabilidade gerencial. Trata-se de um estudo de caso, descritivo e causal, para o qual foram coletados dados de uma Entidade Privada de Ensino atuante no estado de São Paulo, e cujos resultados evidenciam que o método de custeio direto é o mais apropriado para subsidiar adequadamente o processo de gestão.

Palavras-chave: *Gestão de custos, Métodos de custeio, Instituição Privada de Educação.*

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

Gestão de custos nas instituições privadas de ensino: um estudo empírico dos métodos de custeio

Resumo

Embora as instituições privadas de ensino apresentem características peculiares na sua composição e no comportamento dos seus custos, não estão isentas das regras do mercado no tangente a competição, e necessitam alcançar e manter vantagem competitiva para assegurar a sua sobrevivência. Este artigo tem como objetivo discorrer sobre um método de custeio apropriado para o processo de gestão dessas instituições e compara os métodos de Custeio por Absorção e Custeio Direto, confrontando sua viabilidade gerencial. Trata-se de um estudo de caso, descritivo e causal, para o qual foram coletados dados de uma Entidade Privada de Ensino atuante no estado de São Paulo, e cujos resultados evidenciam que o método de custeio direto é o mais apropriado para subsidiar adequadamente o processo de gestão.

Palavras-chave: Gestão de custos, Métodos de custeio, Instituição Privada de Educação.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços

1. Introdução

O ambiente operacional das empresas, nas últimas décadas, tem se tornado cada vez mais complexo, passando a representar um constante desafio para profissionais e pesquisadores de temas relacionados à gestão (CASARATTO FILHO *et al*, 1997:01 *apud* BAHIENSE, 2002:42). Os aspectos de mercados, acentadamente mais concorridos e exigentes, passaram a exigir dos gestores o desenvolvimento e a aplicação de instrumentos que conduzam as empresas à obtenção e manutenção da vantagem competitiva. Neste sentido, Porter (1990, 1996) afirma que é a vantagem competitiva que assegura a continuidade dos negócios das empresas no cumprimento de sua missão e, que essa vantagem é resultado direto de uma combinação global das atividades empresariais.

É importante e necessário destacar que, embora a grande maioria das empresas esteja voltada à obtenção de lucro sob o aspecto econômico, as organizações não constituídas com tal finalidade também necessitam de adequado gerenciamento de seus resultados, pois, de acordo com Drucker (1997:79) “as instituições sem fins lucrativos tendem a não dar prioridade ao desempenho e aos resultados. Contudo, eles são muito mais importantes – e muito mais difíceis de medir e controlar – na instituição sem fins lucrativos do que na empresa.” O que sustenta a afirmativa de Drucker (1997) é a característica básica de que as organizações, independentemente da forma e da finalidade para a qual foram constituídas, são consumidoras de recursos econômicos, pois, da mesma forma que as entidades direcionadas à obtenção de lucro, as instituições sem finalidade de lucro, também, possuem na gestão dos recursos econômicos um pré-requisito à sua continuidade.

Nesse contexto apresentam-se as instituições privadas de educação, em especial as confessionais e filantrópicas. O diferencial dessas instituições está em possuírem uma vocação social na realização de suas atividades de ensino, podendo elas inclusive atuar como as demais em pesquisa e extensão, quando enquadradas na categoria de nível superior. Os

recursos recebidos por essas instituições na forma de mensalidade ou de convênios devem ser revertidos para o seu desenvolvimento, e desta forma contribuem para a melhoria do meio em que estão inseridas (VOESE, 2006). As mensalidades que representam a principal fonte de recursos, são fortemente influenciadas pelo mercado na determinação de seus valores, semelhante a outros tipos de atividade. A Lei nº 9.870/99, que atualmente regula o valor total das anuidades escolares, incluindo as de nível superior, diz que há liberdade de contratação do valor entre as partes. Apesar de tal liberdade, é preciso levar em consideração o fato de que, ao contrário de outros segmentos ou empresas, as instituições privadas de educação não podem alterar os seus preços a qualquer tempo, ainda que ocorram eventuais oscilações nos custos. Isto decorre pelo fato de que, uma vez estabelecido o valor da anuidade ou semestralidade, este deve vigorar até o final do período letivo.

O papel essencial das instituições privadas de educação para a sociedade e importância da manutenção de seu funcionamento enquanto organismo empresarial remete indubitavelmente a que seja considerado o grande número de variáveis que interferem em sua tomada de decisões, como, por exemplo, o ambiente externo (ESPEJO, 2008). No atual contexto socioeconômico, as instituições privadas de educação têm estado continuamente às voltas com o dilema de uma equação aparentemente simples: a combinação de seus recursos finitos com o conjunto de idéias, necessidades e inovações tecnológicas, que na maioria das vezes, podem ser considerados infinitos. Isso para não mencionar que, segundo Voese (2006:22) “com a publicação da Lei 9.394/1996 [...] a concorrência aumentou consideravelmente, exigindo das mesmas severas condições competitivas.”

Segundo Rosenberg (2002:31) diante do “[...] potencial do mercado brasileiro, que movimenta nos dias de hoje, o equivalente a 90 bilhões de reais no setor educacional, por ano” é possível afirmar que as instituições privadas de educação, de uma forma geral, passaram a sofrer maior concorrência, necessitando melhorar seus produtos e serviços, reduzindo custos e tornando os processos mais eficazes. Em sintonia com esse cenário de necessidade competitiva, existem organizações internacionais, bancos de investimento e grandes grupos educacionais estrangeiros começam manifestar interesse pelo setor educacional brasileiro. De acordo com pronunciamentos do III Fórum Nacional de Ensino Superior Particular Brasileiro a tendência de instituições privadas de outros países virem para o Brasil é absolutamente normal e correta, “[...] Isso aconteceu com todos os setores da economia brasileira, e o resultado é que as empresas competitivas que sabem tratar o seu negócio, ganham de 10 a 0 do capital estrangeiro.” (BARROS, 2002:85-86).

A existência de projeções que contemplam um amplo crescimento para o setor de educação, com idênticas perspectivas para o acirramento da concorrência, enseja que há necessidade de um repensar a respeito dos procedimentos de custeio ora adotados, uma vez que competição e custos devem ser a tônica deste setor (ROSENBERG, 2002). Na busca deste resultado econômico será necessária à aplicação de uma metodologia de custeio capaz de traduzir fielmente os dispêndios institucionais e contribuir para a melhoria contínua e eficiente na utilização dos recursos auferidos.

As barreiras que separavam setores econômicos e ramos de negócio do mercado e conseqüentemente, as organizações que operavam dentro de tais setores estão caindo rapidamente. A competição pode surgir inesperadamente de qualquer lugar. Isto significa que as organizações, entre elas as instituições de ensino [...] não podem mais se sentir excessivamente confiantes com as fatias de mercado e as posições competitivas conquistadas [...] pois [...] estão se defrontando com a necessidade de melhoria da qualidade do processo ensino-aprendizagem, com o problema do encolhimento das margens de lucro, com a necessidade de diminuir custos unitários operacionais e melhorar o overhead nestes mercados competitivos o equacionamento de tais questões constitui hoje uma preocupação-chave. (TACHIZAWA E ANDRADE, 2001:22).

Frezatti (2005:73) afirma que as empresas devem ter uma variedade de recursos que forneçam vantagens competitivas e sejam fatores importantes para sucesso, dentre tais

recursos estão os sistemas de informações, sistemas e métodos de custos, os quais compõem as práticas gerenciais. À luz das considerações supracitadas e ante a necessidade das instituições de educação privada adquirirem e manterem vantagem competitiva mediante processos decisórios eficazes oriundos de informações gerenciais relevantes, justifica-se o presente estudo, cuja questão orientadora é: **qual a viabilidade gerencial das informações produzidas na Contabilidade de Custos, derivadas do Método de Custeio Direto, no âmbito das instituições de privadas de educação, se comparada com os demais métodos?**

Além de examinar a eficiência do método de custeio direto enquanto artefato de contabilidade gerencial para instituições privadas de educação, o objetivo implícito nesse enunciado é realizar uma análise crítica comparativa acerca dos métodos de custeio, cujo foco de abordagem é à função básica de melhor mensuração do custo, e para tal o estudo estrutura-se da seguinte forma: apresentação dos métodos de custeio, custos no setor de serviços e nas instituições privadas de educação, metodologia, comparação entre custeio por absorção e custeio direto em uma instituição de educação e considerações finais.

2. Métodos de Custeio

Dentre as funções da contabilidade de custos, aquela relativa ao custeio de produtos e serviços é a mais básica delas e configura-se como de grande importância para as empresas. Segundo Chiavenato (2000), depois da máquina a vapor de James Watt, consolidou-se a criação de novas e modernas organizações, passando a estabelecer, também, novos desafios à sua administração. A partir de então, ao longo do tempo, foram desenvolvidos vários métodos de custeio para a determinação dos custos de um produto ou serviço. Cada profissional da área utiliza aquele que melhor responde às necessidades de informações para a tomada de decisão, no entanto, a escolha de qual método adotar exige o conhecimento das características e utilidades de cada um deles (MOTTA; ESCRIVÃO, 2000).

Entende-se por método de custeio aqueles que demonstram como os custos diretos e indiretos foram sendo alocados até culminarem no custo final do produto. Para tal encontram-se custeio por absorção, o custeio variável, custeio baseado em atividades, entre outros. Padoveze (2000) comenta que os métodos de custeio são responsáveis pela normatização de cada etapa do processo de apropriação e apuração desenvolvida pelos sistemas de custeio, que por sua vez, indicam os caminhos para a coleta, processamento e saída das informações para o custeamento dos produtos.

A fim de que o objetivo do sistema, no caso o de custos, possa ser alcançado com segurança, é necessária a determinação de um método, visando assim assegurar que sempre que for mensurado o custo do bem ou serviço sujeito ao processo de custeamento, sob as mesmas circunstâncias, obtenha-se um valor (custo) comparável ao longo do tempo. (SOUZA, 2001:44).

2.1 Custeio por Absorção

O Custeio por Absorção é um dos vários métodos de custeio existentes e o seu provável surgimento encontra-se fortemente ligado à Revolução Industrial onde os contabilistas daquela época, ainda presos ao regime mercantilista, acabam por imputar a esse método fortes características da Contabilidade Financeira e da sua preocupação na avaliação dos estoques. Segundo Martins (2001), ao substituir o item “Compras de Mercadorias” da empresa comercial pelo equivalente na industrial, passou-se a admitir que os itens relativos aos insumos utilizados na produção, representavam apenas parte do valor de fabricação.

O custeio por absorção, segundo Berto e Beulke (2006), caracteriza-se pela apropriação de todos os custos aos produtos, sejam eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis. Essa perspectiva é corroborada por Ribeiro (2002) e Warren *et al* (2001) ao destacarem que

no custeio por absorção todos os custos de produção são absorvidos pelos produtos acabados até serem vendidos.

Pode-se dizer que há três passos básicos e fundamentais quando se começa a pensar em Contabilidade de Custos baseada no Método do Custeio por Absorção: a correta separação entre Custos e Despesas, a apropriação dos Custos Diretos aos produtos e, a alocação dos Custos Indiretos de Fabricação aos produtos. (VARTANIAN, 2000:52).

Ao se falar em alocação de custos indiretos de fabricação, sob a ótica do custeio por absorção, está se falando, automaticamente, em rateios e critérios de rateio. A dificuldade, porém, não reside na execução do rateio propriamente, mas sim na escolha do critério para elaboração do mesmo. A principal característica dos rateios, de entendimento unânime pela literatura relacionada a custos, diz respeito às distorções provocadas pela simplicidade, subjetividade e arbitrariedade dos critérios e bases comumente utilizados. (VARTANIAN, 2000). Para Johnson e Kaplan (1991), nos Estados Unidos do século XIX, havia um ambiente altamente favorável à adoção do Método de Custeio por Absorção, pois as empresas, especialmente as Sociedades por Ações, sofriam àquela época, pressões dos diversos segmentos da sociedade, de forma que a Gestão de Custos, utilizada até então, foi simplesmente substituída pela Contabilidade de Custos.

Torna-se evidente que este tipo de método de custeio, em sua criação e posterior utilização possuía um enfoque altamente técnico, ou seja, voltado especificamente à determinação de estoques, justamente pelo fato de que o fisco norte-americano e o próprio mercado de capitais assim o exigiam. Segundo Padoveze (2000:247), “historicamente, o custeio por absorção veio a ser utilizado mais em razão dos critérios de avaliação de inventários do que das necessidades gerenciais da empresa.” Na visão de Motta (2000), o maior problema do método de custeio por absorção reside na alocação dos custos fixos indiretos, uma vez que os critérios de rateio são baseados em volume de consumo de matéria-prima ou mão-de-obra direta.

Bruni e Famá (2004) destacam que processos decisórios inadequados e a atitudes equivocadas podem ser geradas quando se analisa a lucratividade de uma empresa com base no custeio por absorção e o emprego de critérios de rateio arbitrários, visto que estes apresentam grande distorção nas informações fornecidas. A principal crítica direcionada ao método de custeio por absorção decorre do fato de que ele, por estar mais vinculado a atender as determinações de ordem fiscal e tributária, bem como aos ditames dos princípios fundamentais de contabilidade, pouco se caracteriza como um instrumento capaz de gerar informações úteis ao processo de gestão e tomada de decisões pelos administradores das empresas.

Souza e Clemente (2007:79) dizem “[...] que o Custeio por Absorção foi projetado para monitorar eficiência de processos e, portanto, não se deve tentar extrair dele informações para a gestão [...]”. Em detrimento das desvantagens, Maher (2001) considera que o custeio por absorção apresenta determinadas vantagens como, por exemplo, atender as exigências das normas internacionais, em especial do FASB, *Financial Accounting Standards Board*. Além disso, o autor reconhece a importância dos custos fixos, defendendo o fato de que todos os custos de produção representam o custo do produto.

2.2 Custeio Pleno

Diferentemente do método de custeio por absorção, o método de custeio pleno não se limita a entender como custo somente aqueles incorridos no processo fabril. Em sua metodologia os gastos ocorridos fora da fábrica e as chamadas despesas operacionais, inclusive as financeiras (ou custo de oportunidade) também deveriam ser computados no custo do produto, uma vez que na sua concepção, a inclusão desses gastos no custo do produto faria com que a lucratividade da empresa pudesse estar relacionada à sua

rentabilidade em sentido amplo. (VARTANIAN, 2000). Segundo Motta (2000) o método de custeio pleno não só adota os mesmos procedimentos que o método de custeio por absorção, mas, ao alocar, também as despesas, constitui-se em uma radicalização do método de custeio por absorção, ressaltando-se, porém, que este método não se preocupava única e exclusivamente em levar os demais gastos da empresa para a composição do produto, mas em efetuar uma separação primária entre custos fabris e outros gastos organizacionais.

Da forma como é concebido, o método do custeio pleno acaba por buscar uma metodologia de custeio mais voltada ao gerenciamento da lucratividade e da própria empresa do que meramente buscar a precisão no controle e na mensuração dos estoques, como é caso do método de custeio por absorção. Sua aplicabilidade é, principalmente, motivada pela busca das causas dos dois gastos (fabril e não fabril) em relação ao produto que se pretende desenvolver.

2.3 Custeio Variável

O método do custeio variável, na perspectiva de Bruni e Fama (2004) trata especificamente da análise dos gastos variáveis, sejam eles custos ou despesas, diretos ou indiretos. Berto e Beulke (2006) concordam ao destacarem que a concepção deste custeio destaca que apenas os custos e despesas são apropriados aos produtos. Os demais custos e despesas fixas constituem em custos estruturais e por isso são de responsabilidade do conjunto de produtos da empresa. O método de custeio variável possui um campo maior de aplicabilidade no âmbito do gerenciamento dos negócios, dada a sua possibilidade de mensurar a margem de contribuição. De fato, a distinção existente entre custos fixos e variáveis permite, de forma clara e objetiva, que o administrador identifique qual produto ou serviço tem maior capacidade de gerar recursos (a margem de contribuição) para cobertura dos custos fixos e, conseqüentemente, atingir a lucratividade. (VARTANIAN, 2000)

Esse procedimento oferecerá vantagens capitais ao administrador no processo de tomada de decisões, porque fornece explicitamente a medida da margem de contribuição. Muitas empresas já estão contabilizando administrativamente seus custos de acordo com esse procedimento, porque ele evidencia, desde logo, a relação custo-volume-lucro. (LEONE, 2001:361-362).

Credita-se ao método de custeio variável uma maior capacidade informativa, justamente por possuir artefatos gerenciais como a análise das relações custo-volume-lucro e do ponto de equilíbrio. As informações geradas por esse método de custeio podem, também, ser utilizadas para avaliação de novas estratégias da empresa ou organização.

A alocação de Custos Fixos é uma prática contábil que pode, para efeito de decisão, ser perniciososa; por sua própria natureza, o valor a ser atribuído a cada unidade depende do volume de produção e, o que é muito pior, do critério de rateio utilizado. Por isso, decisões tomadas com base no 'lucro' podem não ser as mais corretas. A Margem de Contribuição, conceituada como diferença entre Receita e soma de Custo e Despesa Variáveis, tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível à potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, depois, formar o lucro propriamente dito. (MARTINS, 2001:203).

Em contraposição Bornia (2001) considera que o custeio variável é adequado para decisões de curto prazo, pois não levam em consideração os custos fixos, limitando a avaliação total do sistema de custo de uma empresa ou produto.

2.4 Custeio Direto

Pode-se afirmar que o custeio direto é uma metodologia híbrida, visto utilizar-se de alguns aspectos do custeio por absorção, como incorporação de custos fixos aos objetos de custeio e, do custeio variável, evitando os rateios e considerando somente os custos fixos específicos e identificáveis aos objetos de custeio. (VARTANIAN, 2000). Devido a essas

peculiaridades, o custeio direto possui vantagens evidentes na sua metodologia, especialmente para a tomada de decisões.

O custeamento direto [...] evita os rateios de custos que podem levar a absurdos, mas considera como custo do produto aquela parte de custo fixo que pode ser identificada diretamente no departamento produtivo. Isto parece bastante razoável e pode ter aplicações interessantes na análise dos resultados divisionais [...]. (IUDÍCIBUS, 1998:199).

O grande mérito do método de custeio direto reside no fato de utilizar-se dos custos variáveis e dos custos fixos diretos, colocando-o numa situação privilegiada em relação ao custeio variável e ao custeio por absorção. (VARTANIAN, 2000). Na visão de Souza e Clemente (2007:63) "a grande mudança conceitual introduzida pelo Custeio Direto [...] contornaria um dos problemas do Custeio por Absorção, que diz respeito ao rateio dos Custos Indiretos de Fabricação (CIF's)". Sua principal aplicação concentra-se na mensuração do resultado obtido pelos vários objetos de custeio. A alocação direta dos custos fixos próprios, ou específicos, é um reconhecido refinamento da informação de custos. Isso faz com que o método mostre sua grande utilidade quando utilizado na tomada de decisões gerenciais, tais como: qual produto cortar ou incentivar, terceirização, processos de reengenharia, análise de viabilidade de lançamento de novos produtos, avaliação de resultados divisionais etc. (VARTANIAN, 2000).

No entanto, a exemplo dos demais métodos de custeio, esse também apresenta algumas limitações na sua utilização. Inicialmente este método tem enfoque apenas para gestão, devido apresentar restrições das normas contábeis e tributárias. O método de custeio direto tem sua aplicação voltada apenas para os aspectos gerenciais. Além disso, o método exclui os custos indiretos, podendo comprometer a avaliação dos custos dos produtos no longo prazo.

2.5 Custeio ABC

O método do custeio baseado em atividades (ABC) é uma abordagem de custeio que atribui custos aos produtos, serviços ou clientes, baseado no consumo dos recursos utilizados pelas atividades. Desta forma, esse método pressupõe a necessidade de compreensão da relação existente entre os recursos, as atividades e os produtos ou serviços. Os recursos são despendidos em atividades e os produtos ou serviços representam o resultado do conjunto dessas atividades (BLOCHER et al, 2007). O custeio ABC tem na sua aplicação mais significativa o objetivo de subsidiar as tomadas de decisões, e o alcança de forma mais correta e objetiva do que os demais métodos, fato que o torna sobremaneira relevante, especialmente nesse novo momento da história, em que o ambiente empresarial atravessa uma crescente necessidade de aprimoramento dos instrumentos operacionais e gerenciais, em virtude das características de mercados cada vez mais exigentes e competitivos.

Para Martins (2001:93), "o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como *ABC* (*Activity Based Costing*) é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos [...]", e sob o mesmo raciocínio Shank e Govindarajan (1997:221) afirmam que "não há dúvida de que um sistema de alocação de despesas gerais baseado em atividades adota um enfoque de longo prazo ao invés de um enfoque de curto prazo no comportamento dos custos."

Martins (2001) destaca ainda a aplicação e utilização do *ABC* como uma ferramenta de gestão de custos envolvendo visão econômica de custeio com foco vertical (custeio por meio das atividades realizadas em cada departamento); visão de aperfeiçoamento de processos com foco horizontal (custeio de atividades realizadas nos vários departamentos funcionais); identificação de atividades que adicionam ou não valor sob a ótica do cliente etc. Hansen e Mowen (2001) afirmam que o *ABC* tem como principal objetivo melhorar a qualidade, o conteúdo, a relevância e a oportunidade das informações de custos, e consideram-no um

método que tende a ser flexível, e capaz de produzir informações de custos para uma variedade de objetivos gerenciais.

Entretanto, nem todos os pesquisadores reconhecem na utilização do ABC um grande avanço, chegando inclusive a caracterizá-lo mais como um custeio por absorção ampliado do que propriamente uma nova metodologia. Tal entendimento é dado em função de, na visão desses pesquisadores, o Custeio ABC ainda manter a mesma deficiência dos critérios de rateios até então adotados. É nesse sentido que se manifestam Catelli e Guerreiro (1995:19), que após classificarem-no como um método que não elimina as deficiências apresentadas pelo método de custeio por absorção, no que se refere ao tratamento dado aos custos indiretos, afirmam: "Com base em nossas reflexões, concluímos que o sistema 'ABC – *activity based costing*' não se constitui na resposta que os desafios empresariais modernos exigem do campo contábil."

Após apresentar o conceito de alguns métodos de custeio desenvolvidos e tratados pela literatura, e estruturados para atendimento à realidade de um segmento econômico predominante, isto é, empresas industriais, o desenvolvimento passa a concentrar-se no propósito específico do estudo: as organizações que desenvolvem atividades no setor de serviços e, em especial, as instituições privadas de educação.

3 Custos no Setor de Serviços e nas Instituições Privadas de Educação

Para Lemos Júnior e Pinto (2002) "as empresas prestadoras de serviços são, de uma forma geral, muito heterogêneas quanto às características de suas atividades exigindo, portanto, tratamentos distintos, especialmente na implementação de controles e das metodologias de custeio". De acordo com Giansesi e Correa (1994) as principais características de serviços são a sua intangibilidade, a necessidade da presença do cliente ou um bem de sua propriedade e, o fato de que geralmente os serviços são produzidos e consumidos simultaneamente. A intangibilidade dos serviços pressupõe a inexistência de estoques e dificulta a avaliação da qualidade, pois decorre da percepção e da expectativa de cada cliente, que baseia sua escolha em referências de terceiros e na reputação da empresa prestadora de serviço. Ademais, como exige a participação do cliente durante o processo ocorre um alto índice na utilização de mão-de-obra. Outrossim, o tempo e o custo de deslocamento dos clientes até as instalações da empresa são considerados na decisão econômica da escolha da prestadora do serviço (GIANESI; CORREA, 1994).

Nesse contexto e segundo Lemos Júnior e Pinto (2002) "as atividades dedicadas a educação particular apresentaram uma grande mudança em seu ambiente operacional e concorrencial. Esse novo desenho do mercado tem levado essas organizações a repensarem seus sistemas de custos, de forma a enfrentarem os novos desafios" no seu processo de gestão. Nas instituições privadas de educação os principais gastos são, predominantemente, com mão-de-obra, mesmo considerando-se os investimentos em tecnologia e laboratórios.

Quanto à separação de custos em diretos e indiretos, entende-se que custos diretos, nas instituições privadas de educação, são representados em sua maioria, pelo custo com mão-de-obra direta, ou seja, o trabalho realizado pelos professores e coordenadores de cursos. No caso de trabalhos de apoio e/ou projetos desenvolvidos de forma conjunta pelos diversos cursos, deverão os custos correspondentes ser tratados como custos indiretos. Tais custos indiretos são compostos pelos custos com pessoal indireto (chefias de departamentos, diretores, pró-reitores e reitores, secretárias e secretaria geral, pessoal de apoio de sala de professores, etc.) serviços básicos (água, energia elétrica) e outros custos tais como viagens, telefone, depreciação, entre outros.

Quanto à classificação dos custos em fixos e variáveis, algumas considerações devem ser discutidas. A identificação de custos variáveis, em princípio, conduz ao enquadramento dos salários e encargos do corpo docente. Supõe-se que a variabilidade existirá em função do maior, ou menor, número de classes (turmas), porém, tal variabilidade não se confirma em relação ao número de alunos por classe. Em uma classificação mais rigorosa, no âmbito do uso da informação de custos para finalidades de gestão, é mais prática e útil a identificação de tais custos como fixos.

Algumas técnicas tradicionais de custeio, como o custeio por absorção, direcionado para determinação e valorização dos estoques, não têm grande relevância no cumprimento dos objetivos em tais instituições. A utilidade mais destacada do custeio por absorção é a valorização dos estoques e elaboração de demonstrações contábeis. Uma questão de interesse específico de empresas manufatureiras e comerciais. As metodologias de custeio aplicadas a essas instituições devem atender aos seus principais objetivos, pois, conforme já mencionado, estão muito mais voltadas ao gerenciamento estratégico e operacional do que à avaliação de estoques, devido a sua condição de empresa prestadora de serviço e, portanto, desprovida de estoques.

4 Metodologia

A presente pesquisa é desenvolvida no intuito de apresentar, através do estudo científico informações que gerem conhecimento qualitativo para escolha de um método de custos apropriado no processo de gestão das instituições privadas de educação. Classifica-se, de acordo com Cooper e Schindler (2003) da seguinte forma: quanto ao objetivo do estudo é uma pesquisa **descritiva e causal**, uma vez que estudos descritivos são "[...] normalmente estruturados com hipóteses ou questões investigativas claramente declaradas" e, estudos causais explicam relações entre variáveis e permite saber "por que [...] uma variável produz mudanças em outra".

Quanto ao método de coleta de dados, é uma pesquisa de monitoramento visto que os dados foram observados e coletados após terem ocorrido, sendo desta forma também caracterizada como *ex post facto* pois os pesquisadores não detêm controle sobre as variáveis no sentido de manipulá-las. Quanto à amplitude e profundidade este é um estudo de caso, pois conforme Yin (2005), um estudo de caso concentra-se em descrever, compreender e interpretar de forma mais intensa seu objeto de análise, e uma de suas vantagens e permitir o exame de acontecimentos contemporâneos, quando não é possível a manipulação de comportamentos importantes. Os dados utilizados no presente caso são oriundos de uma única instituição Privada de Ensino, atuante no estado de São Paulo, de natureza filantrópica e sem fins lucrativos, dividida em unidades distintas e segmento de ensino. A unidade "A" desenvolve atividades voltadas para a educação básica e a unidade "B" para a educação superior. Os dados referem-se a um exercício social, período de 01-01-19X1 a 31-12-19X1, e foram analisados sob a perspectiva de dois métodos de custos, Custeio por Absorção e Custeio Direto.

5 Aplicação dos Custeios Absorção e Direto na Instituição Privada de Educação

Apresentadas as diferenças conceituais entre os diversos métodos de custeio, optou-se, para melhor evidência prática de tais diferenças, pela exposição comparativa entre os métodos por absorção e direto. A Tabela 1 apresenta dados relacionados ao faturamento da instituição. São, também, apresentadas as deduções da receita bruta, sob a forma de concessões de bolsas para estudo, concedidas aos alunos classificados como carentes. Por fim, são descritas as adições provenientes de receitas com tarifas e taxas de serviços diversos, geralmente, cobradas pela secretaria da instituição.

Tabela 1: Receitas Operacionais

Unidade	Segmento	Receita Bruta	(-) Bolsas de Estudo	Receita Líquida	Receitas
"A"	Educação Infantil	200.000,00	40.000,00	160.000,00	21,00
	Ensino Fundamental	800.000,00	160.000,00	640.000,00	160,00
	Ensino Médio	1.700.000,00	340.000,00	1.360.000,00	385,00
"B"	Ensino Superior	7.000.000,00	1.400.000,00	5.600.000,00	3.005,00
TOTAL		9.650.000,00	1.930.000,00	7.760.000,00	3.571,00

Fonte: Elaborada pelos autores, baseando-se na documentação contábil da instituição

A Tabela 2 apresenta os chamados gastos indiretos de fabricação e os percentuais de rateio que são utilizados no Método de Custeio por Absorção. No caso da unidade "A" que abriga três segmentos distintos no mesmo prédio e sob o comando de um mesmo diretor, os gastos indiretos apurados serão rateados em $\frac{1}{3}$ para cada segmento. Já a unidade "B" não necessita efetuar rateios, pois o seu segmento de atuação encontra-se em prédio separado e sob o comando de outro diretor. Por fim, os gastos relativos a infra-estrutura física e organizacional, denominados de outros gastos, da entidade mantenedora das unidades "A" e "B", será por elas absorvido em 80%, conforme a distribuição proposta na Tabela nº 3, dos quais são direcionados 70% para unidade B e apenas 10% para unidade em função do critério de rateio escolhido. Os 20% restantes são contabilizados pela própria mantenedora.

Tabela 2: Rateio dos Gastos Indiretos

Tipos de Gastos		% de rateio por curso	
		Unidade "A"	Unidade "B"
Unidades	Gastos com Salários	33,33%	100%
	Outros Gastos	33,33%	100%
	Depreciação	33,33%	100%
Mantenedora	Gastos com Salários	10%	70%
	Outros Gastos	10%	70%
	Depreciação	10%	70%

Fonte: Elaborada pelos autores, baseando-se na documentação contábil da instituição

A Tabela 3 tem a finalidade de apresentar os gastos indiretos ocorridos em cada uma das unidades educacionais e da própria mantenedora para contabilização. Salienta-se que os segmentos da educação básica, instalados na unidade, compram material didático apostilado para o desenvolvimento de suas atividades pedagógicas e o valor desse dispêndio encontra-se destacado na tabela, sendo de igual forma importante observar que toda a propaganda e publicidade das unidades foram contratadas pela entidade mantenedora e contabilizadas, *a priori*, como dispêndio a ela pertencentes.

Tabela 3: Outros Gastos

	Manutenção		Propaganda e Publicidade	Material Didático		
	Administração e Segurança	Depreciação		Inf	Fund	Méd
Unidade "A"	450.000,00	300.000,00	30.000,00	50.000,00	100.000	
Unidade "B"	1.400.000,00	250.000,00				
Mantenedora	473.000,00	100.000,00	250.000,00			
TOTAL	2.323.000,00	650.000,00	250.000,00	30.000,00	50.000,00	100.000

Fonte: Elaborada pelos autores, baseando-se na documentação contábil da instituição

A Tabela 4 apresenta os valores desembolsados com salários de pessoal administrativo e docente em cada uma das unidades educacionais e na entidade mantenedora. No caso das unidades “A” e “B” os valores foram classificados e organizados de acordo com o segmento de atuação. Embora classificados separadamente, quando da utilização do método de Custeio por Absorção esses valores serão aglutinados e distribuídos às unidades de acordo com os critérios de rateio estabelecidos (Tabela 2), a base de 70% e 10% para os custos com a mantenedora e 100% e 33,33% quando oriundos da própria unidade, diferentemente do que ocorrerá na aplicação do método de Custeio Direto.

Tabela 4: Gastos com Salários

UNIDADE "A"	Inf	CUSTOS DIRETOS CURSOS	119.000,00		
		Professores	95.000,00		
		Coord. Adm Curso	24.000,00		
	Fund	CUSTOS DIRETOS CURSOS	270.000,00		
		Professores	250.000,00		
		Coord. Adm Curso	20.000,00		
	Médio	CUSTOS DIRETOS CURSOS	735.000,00		
		Professores	700.000,00		
		Coord. Adm Curso	35.000,00		
			CUSTOS DIRETOS UNIDADES	370.000,00	
			Diretores	100.000,00	
			Administração	45.000,00	
			Manutenção e Vigilância	150.000,00	
Serviços de Apoio			40.000,00		
Atividades Multicurso			35.000,00		
UNIDADE "B"	Sup	CUSTOS DIRETOS CURSOS	1.660.000,00		
		Professores	1.500.000,00		
		Coord. Adm Curso	160.000,00		
			CUSTOS DIRETOS UNIDADES	515.000,00	
			Diretores	200.000,00	
			Administração	130.000,00	
			Manutenção e Vigilância	100.000,00	
		Serviços de Apoio	45.000,00		
		Atividades Multicurso	40.000,00		
		MANT	Adm	CUSTOS CORPORATIVOS	485.000,00
				Diretores e Gerentes	200.000,00
Administração	250.000,00				
Serviços de Apoio	35.000,00				
		Total da Folha	4.154.000,00		
		Total dos Cursos	2.784.000,00		
		Total das Unidades	885.000,00		
		Total da Mantenedora	485.000,00		

Fonte: Elaborada pelos autores, baseando-se na documentação contábil da instituição

A Tabela 5 tem a finalidade de demonstrar os resultados apresentados pela instituição a partir dos dados e informações apresentados anteriormente. Nota-se que não há uma divisão por UNIDADE de ensino, impossibilitando conhecer os resultados reais auferidos em cada unidade. A maioria dos CURSOS apresenta resultados negativos, ensejando, inclusive, o fechamento de alguns deles.

Tabela 5: Relatório Gerencial para o Método de Custeio por Absorção
Demonstrativo de Resultado – Custeio por Absorção
01-01-19X1 a 31-12-19X1

Educação Infantil				(493.112,33)
Receitas	160.021,00	Despesas	653.133,33	
Mensalidades	160.000,00	Material Didático	30.000,00	
Outras receitas	21,00	Manutenção e Segurança	197.300,00	
		Depreciação	110.000,00	
		Salários	290.833,33	
		Propaganda	25.000,00	
Ensino Fundamental				(183.973,33)
Receitas	640.160,00	Despesas	824.133,33	
Mensalidades	640.000,00	Material Didático	50.000,00	
Outras receitas	160,00	Manutenção e Segurança	197.300,00	
		Depreciação	110.000,00	
		Salários	441.833,33	
		Propaganda	25.000,00	
Ensino Médio				21.251,66
Receitas	1.360.385,00	Despesas	1.339.133,34	
Mensalidades	1.360.000,00	Material Didático	100.000,00	
Outras Receitas	385,00	Manutenção e Segurança	197.300,00	
		Depreciação	110.000,00	
		Salários	906.833,34	
		Propaganda	25.000,00	
Ensino Superior				862.405,00
Receitas	5.603.005,00	Despesas	4.740.600,00	
Mensalidades	5.600.000,00	Manutenção e Segurança	1.731.100,00	
Outras receitas	3.005,00	Depreciação	320.000,00	
		Salários	2.514.500,00	
		Propaganda	175.000,00	
Resultado Operacional				206.571,00

Fonte: Elaborada pelos autores, baseando-se na documentação contábil da instituição

O relatório apresentado na Figura 1 utiliza-se do método de Custeio Direto e demonstra claramente sua vocação gerencial quando aplicado em instituições privadas de educação. Ao observar atentamente o demonstrativo nota-se, no caso da unidade “A”, que ao apresentar receitas, custos e resultados diretos dos CURSOS, foi possível verificar que as margens obtidas sobre as receitas apresentaram, na somatória geral, uma cifra positiva da ordem de 39,63%. Destaque-se, ainda, que nenhum dos CURSOS apresentou resultado negativo como demonstrado no custeio por Absorção.

Porém quando essa mesma unidade faz a medição dos custos diretos da UNIDADE e sua conseqüente dedução dos resultados produzidos pelos cursos essa margem torna-se negativa em 12,19%. No caso da unidade “B” esses mesmos dados são positivos em 70,36% e 31,73% para CURSOS e UNIDADE respectivamente. Finalmente quando se realizou a somatória dos valores produzidos pelas unidades “A” e “B” o resultado final é de 19,51%, passando a 2,66% quando da dedução dos custos da ENTIDADE MANTENEDORA. Fica evidente a capacidade desse método em apontar os chamados gargalos de eficiência na estrutura de custos de uma instituição privada de educação, principalmente se comparado com o método de Custeio por Absorção anteriormente apresentado.

Demonstrativo de Resultados Custeio Direto		01-01-19X1 a 31/12/19X1				
		Ed. Infantil	Ens. Fund.	Ens. Médio	Ens. Superior	TOTAL
UNIDADE "A"	RECEITAS DOS CURSOS	160.000,00	640.000,00	1.360.000,00		2.160.000,00
	Mensalidades	200.000,00	800.000,00	1.700.000,00		2.700.000,00
	(-) Bolsas de Estudo	40.000,00	160.000,00	340.000,00		1.178.630,60
	CUSTOS DIRETOS CURSOS	149.000,00	320.000,00	835.000,00		1.304.000,00
	Salários e Encargos					
	Professores	95.000,00	250.000,00	700.000,00		1.045.000,00
	Coordenadores	24.000,00	20.000,00	35.000,00		79.000,00
	Material Didático	30.000,00	50.000,00	100.000,00		180.000,00
	RESULTADO DOS CURSOS - R\$	11.000,00	320.000,00	525.000,00		856.000,00
	RESULTADO DOS CURSOS - %	6,88	50,00	38,60		39,63
	RECEITAS DAS UNIDADE	21,00	160,00	385,00		566,00
	Taxas, Multas e Reprografia	21,00	160,00	385,00		566,00
	CUSTOS DIRETOS UNIDADE					1.120.000,00
	Salários e Encargos					
Diretores					100.000,00	
Administração					45.000,00	
Manutenção e Funcionamento					150.000,00	
Serviços de Apoio					40.000,00	
Atividades Multicurso					35.000,00	
Desp. de Manutenção e Adm.					300.000,00	
Depreciação					450.000,00	
RESULTADO DA UNIDADE - R\$					(263.434,00)	
RESULTADO DA UNIDADE - %					(12,19)	
UNIDADE "B"	RECEITAS DOS CURSOS				5.600.000,00	5.600.000,00
	Mensalidades				7.000.000,00	7.000.000,00
	(-) Bolsas de Estudo				1.400.000,00	616.671,27
	CUSTOS DIRETOS CURSOS				1.660.000,00	1.660.000,00
	Salários e Encargos					
	Professores				1.500.000,00	1.500.000,00
	Coordenadores				160.000,00	160.000,00
	Material Didático				0,00	-
	RESULTADO DOS CURSOS - R\$				3.940.000,00	3.940.000,00
	RESULTADO DOS CURSOS - %				70,36	70,36
	RECEITAS DA UNIDADE				3.005,00	3.005,00
	Taxas, Multas e Reprografia				3.005,00	3.005,00
	CUSTOS DIRETOS UNIDADE					2.165.000,00
	Salários e Encargos					
Diretores					200.000,00	
Administração					130.000,00	
Manutenção e Funcionamento					100.000,00	
Serviços de Apoio					45.000,00	
Atividades Multicurso					40.000,00	
Desp. de Manutenção e Adm.					1.400.000,00	
Depreciação					250.000,00	
RESULTADO DA UNIDADE - R\$					1.778.005,00	
RESULTADO DA UNIDADE - %					31,73	
RESUMO	RECEITAS DAS UNIDADES					7.763.571,00
	CUSTOS DAS UNIDADES					6.249.000,00
	RESULTADO DAS UNIDADES - R\$					1.514.571,00
	RESULTADO DAS UNIDADES - %					19,51
MANTENEDORA	CUSTOS COMPARTILHADOS					1.308.000,00
	Salários e Encargos					
	Diretores e Supervisores					200.000,00
	Administração					250.000,00
	Serviços de Apoio					35.000,00
	Desp. Adm, Manut e Segurança					473.000,00
	Propaganda e Marketing					250.000,00
	Depreciação					100.000,00
RESULTADO OPERACIONAL - R\$					206.571,00	
RESULTADO OPERACIONAL - %					2,66	

Figura 1 - Relatório Gerencial para o Método de Custeio Direto

Fonte: Elaborada pelos autores, baseando-se na documentação contábil da instituição

6 Considerações Finais

Torna-se evidente que as instituições privadas de educação possuem peculiaridades e características próprias na composição e comportamento de seus custos. Diante dessas particularidades e características em tais instituições, a utilização de um método de custeio apropriado traz importantes vantagens para o processo de gestão, no âmbito da avaliação de desempenho e da tomada de decisões, sem, contudo, imaginar que serão os métodos de custeio, de uma forma geral, que determinarão os preços de venda a serem praticados.

Em uma economia de mercado os preços são decorrentes dos mecanismos e forças da procura e da demanda, e não dos custos de obtenção dos produtos. Então o preço gerado pelo método de custeio não deve ser o preço praticado pela empresa, a não ser que este se enquadre nos limites ditados pelo mercado. (SANTOS, 1998 *apud* MOTTA, 2000:54)

É neste aspecto que Catelli (2001) diz que não há dúvida quanto à validade de utilização e aplicação do método de custeio direto num sistema de informação voltado para gestão, permitindo, assim a controlabilidade de custos e receitas. O aprimoramento de métodos de custeio em instituições privadas de educação, enquanto componente do processo de gestão, implica na garantia de sua existência futura, pois, segundo Nakagawa (1993), “no atual cenário de competição global, a exatidão dos custos [...] assume papel de fundamental importância, porque essa informação afeta decisões estratégicas [...] cujos efeitos se farão sentir especialmente a longo prazo.”

Ao tomar por base a educação superior com a finalidade de analisar o aumento da concorrência, deve-se perceber que o cenário é ainda mais impressionante, pois, segundo Maia (2003:10), “há um acirramento da concorrência entre as IES, que já beira o autofagismo.” Esse estudo foi desenvolvido para evidenciar que o método de custeio direto é o mais apropriado para fins de subsidiar, adequadamente, o processo de gestão em instituições privadas de educação, tendo em vista que competição, qualidade e custos serão a tônica deste setor para os próximos anos. Acredita-se que os resultados expostos podem contribuir ao crescimento de novas pesquisas na área, voltadas, inclusive, a busca de novos artefatos gerenciais para esse tipo de organização.

Referências Bibliográficas

- BAHIENSE, L. F. A. **Os custos das instituições privadas de ensino superior no Estado de Santa Catarina: uma abordagem competitiva.** 2002. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.
- BARROS, L. C. M. A IES privada como um empreendimento: O que se deve levar em consideração para planejar a expansão de uma empresa. *In: FÓRUM DO ENSINO SUPERIOR PARTICULAR BRASILEIRO.* 3. 2002. Rio de Janeiro. **Anais...** São Paulo: SEMESP, 2002.
- BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. **Gestão de Custos.** São Paulo: Saraiva, 2006.
- BLOCHER, E. J.; et all. **Gestão Estratégica de Custos.** São Paulo: McGraw-Hill, 2007
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preço: com aplicações na calculadora HP12C e Excel.** São Paulo: Atlas, 2004.
- BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas.** Porto Alegre: Bookman, 2001.
- CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, A; GUERREIRO, R. Uma análise crítica do sistema "ABC - Activity Based Costing." **Revista Brasileira de Contabilidade**. n. 91, p. 17-23, 01-02/1995.

CHIAVENATO, I. **Administração: teoria, processo e prática**. 3. ed. São Paulo: *Makron Books*, 2000.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. Tradução de Luciana de Oliveira da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Editora Bookman, 2003.

DRUCKER, P. F. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. 4. ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. 2008. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FREZATTI, Fabio. Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. **Brazilian Administration Review**. v. 2, n. 1, art. 5, p. 73-87, Jan./Jun. 2005.

GIANESI, I. G. N.; CORREA, H. L. **Administração Estratégica de Serviços: operações para a satisfação do cliente**. São Paulo: Atlas, 1994.

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

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance Lost: The rise and Fall of Management Accounting**. 2nd. ed. Boston: Havard Business School Press, 1991.

BRASIL. Lei nº 9.870/99, de 23/11/1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9870.htm>. Acesso em 18/07/2008.

LEMONS JÚNIOR; L. C.; PINTO, S. S. A importância da gestão de custos e da tomada de decisões no desempenho de instituições metodistas de educação. **Revista de Educação do COGEIME**. Piracicaba, n. 21, p. 73-81, 12/2002.

LEONE, G. G. **Custos: um enfoque administrativo**. 14. ed. Rio de Janeiro: FGV, v. 1, 2001.

MAHER, M. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MAIA, A. S. Desafios para instituições confessionais evangélicas. **Revista da Associação Brasileira de Instituições Educacionais Evangélicas**. n. 1, p. 10. 2003.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MOTTA, F. G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos - SP**. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, São Carlos, 2000.

MOTTA, F. G.; ESCRIVÃO FILHO, E. Fatores Condicionantes na Adoção de Métodos de Custeio em Pequenas: Estudo Multicasos. *In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO*, 20., 2000. São Paulo. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ABEPRO, 2000. Disponível em: <http://publicacoes.abepro.org.br/index.asp?pchave=custeio+em+pequenas&ano=2000&x=21&y=16> >. Acesso em 18/07/2008.

_____. Métodos de custeio adotados por pequenas empresas: como esta decisão é tomada. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**. São Paulo, n. 16, p. 4-21, 06/2001.

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

_____. What is Strategy? **Havard Business Review**. Nov-Dec-1996. Product nº 4134, p.59-79.

ROSENBERG, C. Nota Alta. **Revista Exame**. São Paulo: Editora Abril n. 7, p. 34-45, 04/2002.

SHANK, J.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Tradução de Luiz Orlando Lemos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

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

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas**. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. Contextos, paradigmas e sistemas de custeio. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS*, V., 1998. Fortaleza. **Anais...** Fortaleza: SEBRAE/CE, 1998.

VARTANIAN, G. H. **O Método de Custeio Pleno: Uma Análise Conceitual e Empírica**. 2000. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

VOESE, Simone Bernardes. **Modelo de controle da eficiência dos processos da gestão acadêmica para melhoria da performance das instituições de educação superior privadas**. 2006. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

TACHIZAWA, T.; ANDRADE, R. O. B. **Gestão de instituições de ensino**. 2 ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

WARREN et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.