



UNIBALSAS
Faculdade de Balsas

TEIXEIRA, Elizânia Barros¹

CRUZ, Cleidiane²

KNOPIK, Daniele Hoffmman³

SILVA, Thiago Bruno J.⁴

GESTÃO DE CUSTOS EM INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR: UMA REVISÃO BIBLIOGRÁFICA (PERÍO- DO 2008-2012)

Resumo: Este estudo objetiva analisar a abordagem dos artigos científicos sobre as práticas de gestão de custos utilizadas em Instituições de Ensino Superior. Trata-se de um estudo de revisão bibliográfica, de natureza descritiva, realizado por meio de um levantamento, com abordagem qualitativa dos dados. Os resultados indicam que os artigos analisados abordam que as IES (Instituições de Ensino Superior) utilizam um sistema informatizado para a gestão de seus custos. Foram identificados em alguns resultados que apesar das IES utilizarem um sistema de custos, há deficiência na análise dos relatórios fornecidos necessitando assim de uma análise mais eficiente no que se refere a gestão de custos. Conclui-se que apesar do número reduzido de pesquisas sobre custos e das diferentes práticas utilizadas nas IES com os métodos de custos, limitam as possíveis comparações entre as práticas encontradas. Contudo há um consenso com relação ao entendimento sobre a gestão dos custos, onde identificam que o conhecimento e identificação de seus custos é o passo principal para correta e eficiente gestão no controle dos mesmos.

Palavras-chave: Gestão; Custos; IES.

Abstract: This study aims to analyze the approach of scientific articles about the cost management practices used in higher education institutions. This is a bibliographic review, descriptive, conducted through a survey with qualitative approach. The results indicate that the analyzed articles address the IES (Institutions of Superior Teaching) uses a computerized system to manage its costs. They have been identified in some results that despite the IES using a cost system, there is deficiency in the analysis of the reports provided thus requiring a more complete analysis and cost management. The conclusion is that despite the reduced number of research costs and the different practices used in the IES with the methods of cost, limit the possible comparison you enter the practices found, but there is a consensus understanding of the relationship on the management of costs, where identify the knowledge and identification of costs is the main step for correct and efficient management in control of them.

Keywords: Management; Costs; IES.

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, o mercado educacional está em constante crescimento em razão de sua grande importância em nosso cenário, fato esse que pode ser comprovado nos dados divulgados anualmente pelo censo, realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Tei-

¹Graduanda em Bacharelado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Balsas - Unibalsas no período de 2016.2; email: elizania@hotmail.com.

²Orientador: Especialista em Gestão Financeira e Tributária; Graduação em Ciências Contábeis pela Unibalsas – Faculdade de Balsas; email: cleidiane@unibalsas.edu.br.

³Orientador: Especialista em Gestão Financeira e Contabilidade Pública e Responsabilidade Fiscal; Graduação em Ciências Contábeis pela a Universidade Estadual de Ponta Grossa/PR – UEGP; email: dani.knopik@hotmail.com.

⁴Orientador: Mestre em Ciências Contábeis, pela a Universidade Regional de Blumenau (FURB), Especialista em Contabilidade e Bacharel em Ciências Contábeis, pela Universidade do Estado da Bahia (UNEB); email: thiagobruno.silva@yahoo.com.br

xeira (INEP), onde evidencia o desenvolvimento tanto qualitativo, como quantitativo das instituições de ensino como um todo. Dados do MEC/ INEP (2013) demonstram que em 2013, ocorreu um aumento de 3,8% em relação a 2012 na quantidade de estudantes inscritos no ensino superior, referindo-se 1,9% na rede pública e 4,5% na rede privada.

Nesse enfoque, há o crescimento de IES (faculdades, universidades e outros). Diante dessa realidade, com o crescimento de competitividade entre as IES, a gestão dos custos, tornou-se uma ferramenta muito útil para sustentar vantagens competitivas em relação às demais.

Diante do exposto, o presente trabalho busca-se resposta para a seguinte indagação: Qual a abordagem dos artigos científicos relacionada às práticas de Gestão de Custos utilizadas em Instituição de Ensino superior? Dito isto se ressalta que o principal objetivo consiste em analisar a abordagem dos artigos científicos sobre as práticas de gestão de custos utilizadas em Instituições de Ensino Superior. De forma complementar, busca-se identificar as práticas de Gestão de Custos utilizadas pelas IES; e apresentar quais as práticas de gestão de custos mais utilizadas.

Desta forma as preposições abordadas no estudo fundamentam-se na necessidade de conhecer e identificar as práticas de Gestão de Custos adotada pelas Instituições de Ensino Superior; partido do preposto de que, a gestão de custos é o principal instrumento para a correta utilização de recursos e tomadas de decisões no que se refere à formação de preço, observando a satisfação dos usuários do serviço.

Assim, este estudo contribui em possibilitar conhecer a realidade das IES quanto ao objeto de estudo, base para avançar em novos desenvolvimentos sobre essa área de conhecimento.

Quantos aos objetivos propostos é uma pesquisa de caráter exploratória e descritiva, quanto ao problema de pesquisa e qualitativo, o procedimento da metodologia da pesquisa é bibliográfico onde foi feito o mapeamento dos artigos e identificadas às práticas de gestão de custos em Instituições de Ensino Superior. Com relação

à abordagem do problema a pesquisa será qualitativa, pois caracteriza uma análise mais profunda do assunto já estudado.

Considerando que o objetivo desta pesquisa é analisar a abordagem dos artigos científicos sobre as práticas de gestão de custos utilizadas em Instituições de Ensino Superior, utilizou-se três etapas na metodologia adotada, conforme a seguir:

A primeira etapa preocupou-se em definir onde será realizada a busca dos artigos publicados sobre o tema proposto. Os artigos serão selecionados a partir da plataforma Google Acadêmico, sem definir um período de publicação.

Em seguida procurou-se delimitar quais as palavras-chave para proceder com o levantamento e identificar os artigos publicados. A coleta dos artigos foi direcionada pela a busca das palavras chaves no título: Custos; Instituições de Ensino Superior, sendo encontrado o total de sete artigos. Entretanto, dentre os artigos que atenderam a estes critérios, foram excluídos os relativos à implantação e aplicação de sistemas de custos em IES mantendo-se os artigos que tiveram como foco central de discussão os assuntos inerentes às práticas de gestão de custos em IES.

O trabalho encontra-se estruturado em quatro seções, iniciando pela introdução e evidenciando a metodologia. Na segunda seção discorre sobre a Contabilidade, Classificação e Métodos de Custos, Gestão de Custos nas IES. Na terceira seção evidencia-se a análise dos dados foi feita baseada nos artigos selecionados, e a quarta e última apresenta as considerações finais.

2. CONTABILIDADE DE CUSTOS

As entidades são criadas com a finalidade de atingirem seus objetivos, alcançar resultados, e oferecerem serviços e produtos com qualidade, necessitando assim de uma gestão eficiente no controle de seus gastos. Segundo Bruni e Famá (2010) a contabilidade de custos decorreu da necessidade de informações mais precisas, para tomada de decisão, apresentando como razões primárias três funções básicas: determinação do

lucro, controle de operações e a tomada de decisão.

Dessa forma, compreende-se que a contabilidade de custos tem o papel de fornecer auxílio para os gestores para a tomada de decisão. Contabilidade de custos conforme Martins (2010) apresenta terminologias distintas que serão discutidas nas seções seguintes. Para melhor entendimento da Contabilidade de Custos serão tratados alguns conceitos básicos, e definições de: gasto, investimento, custo, despesa, desembolso e perdas.

Na visão de Martins (2010) e Bruni (2010), o termo gasto “consiste no sacrifício financeiro que a entidade arca para obter um produto ou serviço qualquer”. Já o desembolso mesmo que seja implicado pelo o gasto possui conceito distinto do sendo ele assim um pagamento resultante da aquisição do bem ou serviços, ocorrendo antes, durante ou após da utilidade comprada. (MARTINS 2010).

Para Martins (2010 p. 25), “investimento é um gasto ativado em atribuição de sua vida útil ou de benefício atribuíveis a futuro (s) período (s)”. Neste sentido podemos dizer que investimentos são os valores que a empresa gastou para adquirir insumos não utilizados no período vigente e que serão utilizados em períodos vindouros. (Martins, p. 25) afirma que: [...] “todo custo é um gasto, só que reconhecido no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços)”.

As Perdas se referem a valores de insumos que foram consumidos de modo não previsto, decorrentes de gastos não intencionais ocasionados por fatores externos ou, com a atividade produtiva normal da empresa (BRUNI 2010). As despesas de acordo com Martins (2010, p. 25) “são gastos originados de atividades para a o funcionamento da empresa, mas que não são diretamente ligadas ao processo produtivo”. Usualmente, estes gastos são financeiros, comerciais e administrativos.

2.1 Classificação dos Custos

Para fins de apropriação e com a finali-

dade de determinar o custo real dos produtos e serviços, os custos são classificados em diretos e indiretos. Essa classificação possibilita a verificação de sua rentabilidade, auxiliando o controle gerencial e dando uma visão mais clara e eficiente para as empresas. De acordo com Merchede e Moreira (2011), os custos podem ser entendidos de acordo com o contexto que vão ser usados, conforme a seguir:

2.1.1 Custo Direto

Merchede e Moreira (2011), afirma que os custos diretos são aqueles diretamente apropriados a cada tipo de bem no momento em que ocorre, ou seja, estão diretamente ligados a um só tipo de produto ou serviço. Ainda seguindo o pensamento do autor “os custos diretos também são chamados de custos de produção”.

Custos diretos conforme Bruni e Famá (2010, p. 21), “são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processos, setores, clientes etc.)”. Para Crepaldi (2010, p.39) “custos diretos são os que podemos apropriar diretamente aos produtos e variam com a quantidade produzida. Material direto e mão de obra direta, por exemplo”. Desta forma pode-se dizer que os custos diretos são gastos que se tem diretamente ligados aos serviços ou produtos, sem a necessidade de qualquer tipo de rateio para a alocação do mesmo, ou seja, é de fácil identificação.

2.1.2 Custos Indiretos

Custos indiretos, Bruni e Famá (2010, pg. 29), afirma que “necessitam de aproximações, isto é, algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos, como por exemplo: seguros e alugueis da fábrica, supervisão de diversas linhas de produção”.

Merchede e Moreira (2011) expressa que, os custos indiretos ocorrem de forma genérica em um grupo de atividades ou órgãos, sem possibilidade de apropriação direta a cada um dos produtos no momento de sua ocorrência. Entende-se

que os custos indiretos são alocados por meio de estimativas em diferentes produtos, separando-se por meio de critérios chamados rateios.

2.1.3 Custo Fixo e Variável

Os custos fixos e variáveis se dão em virtude da variação ou volume de produção do produto ou de serviços prestados. Os custos fixos caracterizam-se por serem fixos em seu valor total, mas variam no seu valor unitário. Quanto maior a quantidade de peças produzidas menor será o custo fixo unitário, quanto menor a quantidade produzida maior será o custo fixo unitário sem variar o custo fixo total (CREPALDI, 2010).

Merchede e Moreira (2010, p. 9) afirmam que custos variáveis “[...] dependem do nível de atividades (volume produzido ou volume vendido) por período. Nessa categoria estão incluídos os materiais diretos, auxiliares e etc.” Neste sentido os custos variáveis são os custos que aumentam ou diminuem conforme o volume de produção.

2.2 Métodos De Custos

Método de custeio é uma importante ferramenta na contabilidade de custos, pois auxilia na destinação dos custos indiretos. Há diferentes métodos de custeio: custeio direto custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, custeio por centro de custo ou departamentalização e o *Activity-Based Costing* (ABC), que serão discorridos nas seções a seguir.

2.2.1 Custeio Direto

No método de custeio direto, os custos e as despesas fixas passam por um processo de análise, com o objetivo de identificar a relação de existência com o produto. A partir dessa definição, surgem duas possíveis classificações: custos fixos diretos e despesas fixas diretas ou específicas; e custos fixos indiretos e despesas fixas indiretas (DIEHL; SOUZA, 2010). O custeio direto pode propiciar informações mais rápidas e vitais à empresa e, dessa forma, auxiliar o processo de decisão. Acrescenta esse autor que o lucro medi-

do de acordo com esse método parece ser mais informativo à administração, apesar deste não ser um método aceito por princípios contábeis (MARTINS, 2010).

Para Horngren, Datar e Foster (2008), o método custeio direto é um método inadequado ao não considerar todos os custos diretos, mas apenas os custos diretos de fabricação variável. Nesse contexto, acrescentam esses autores que custos como os de marketing não são considerados para avaliação de estoques. A ideia principal desse método de custeio consiste em alocar aos produtos os custos a eles diretamente identificados. Martins (2010) assevera que a finalidade desse método é eliminar a arbitrariedade dos rateios relacionados a custos indiretos, como também considera que a partir daí surge o conceito de margem de contribuição gerado por cada produto que compõe o mix de produtos e serviços da empresa.

2.2.2 Custeio por Absorção

Método de custeio por absorção segundo Crepaldi (2010, p. 229) “é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade e é no Brasil, adotado pela a legislação comercial e pela legislação fiscal”. Nesse método todos os custos de produção são apropriados aos produtos do período, sendo eles fixos ou variáveis com a finalidade de custeio dos estoques, com também toda despesas fixa e variável são incluídas.

Merchede e Moreira (2011), afirmam que esse método de custeio é o mais usual para finalidades contábeis por ser permitido pela a legislação brasileira. Porém em termos gerenciais, costuma receber bastante critica, em virtude de sua utilização de rateios pra a alocação dos custos. Entende-se que esse método apura o custo, acomodando-se integralmente a cada unidade produzida os custos diretos e indiretos, fixos ou variáveis sucessivas no processo de produção.

2.2.3 Custeio Variável

Distintivamente do método por absorção,

o custeio variável também chamado de direto, utiliza-se de apenas os custos variáveis incorridos no período, desobrigando-se os custos fixos. Este método é bem utilizado em tomadas de decisões de curto prazo, porém não é aceito legalmente, pois fere o princípio contábil de competência. (CREPALDI, 2010).

Conforme Biazebete e Borinelli (2009), o custeio variável é um método de custeio utilizado para o planejamento e decisões gerenciais, em que são apropriados aos produtos ou serviços somente os custos que variam de acordo com a produção como, por exemplo, a mão-de-obra direta, os materiais diretos, materiais secundários e outros.

2.2.4 Custeio Padrão

Custo Padrão conforme Crepaldi (2010) é um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando-se em consideração as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume desta.

Bruni e Famá (2010), enfatizam que o principal objetivo da utilização do sistema de custeio-padrão consiste no controle dos custos, realizado em base em metas prefixadas para as condições normais do trabalho. Desse modo, a maior finalidade do Custo Padrão é o planejamento e controle dos custos. Sua fixação implica a necessidade de levantamentos, fazendo um paralelo vindouro com a realidade, para mostrar ineficiência e defeitos na linha de produção.

2.2.5 Custeio por Centro de Custo ou Departamentalização

Os custos são alocados aos centros por meio de bases de distribuição e depois repassados aos produtos por unidades de trabalho. Normalmente os centros são determinados considerando-se o organograma, localização, a responsabilidade e a homogeneidade. Martins (2010, p.66), afirma que, “na maioria das vezes um Departamento é um Centro de Custos, ou seja, nele são

acumulados os Custos Indiretos para posterior alocação aos produtos ou serviços. Em outras situações podem existir diversos Centros de Custos dentro de um mesmo Departamento”.

Bruni e Famá (2010), relatam que esse método de custeio “facilita o controle dos custos incorridos, muitas organizações optam por alocá-los, em um primeiro momento, aos centros de custos ou aos departamentos da entidade”. Além de um responsável pelos custos incorridos, os departamentos facilitam e melhoram o processo de alocação dos gastos aos produtos. Centro de Custos, portanto, é a unidade mínima de acumulação de Custos Indiretos. Mas não é necessariamente uma unidade administrativa, só ocorrendo quando coincide com o próprio departamento.

2.2.6 Activity-Based Costing (ABC)

Para Martins (2010), o ABC é um método de custeio que procura reduzir as distorções que os métodos citados a cima (custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e custeio por centro de custo ou departamentalização) causam por usarem rateios arbitrários.

Esse método de custeio de acordo com Merchede e Moreira (2011) oferece informações de custos mais precisas sobre atividade e processos de negócio, com qualidade na informação contábil para a tomada de decisão. Diante do exposto pode se dizer que, a utilização desse método, apesar de não ser aceito pela a legislação fiscal, proporciona informações gerenciais de grande importância, que auxiliam aos gestores na tomada de decisão.

2.3 Gestão de Custos em Instituições de Ensino Superior

De acordo com Ministério da Educação (MEC) as IES são as instituições pluridisciplinares, públicas ou privadas, de formação de profissionais de nível superior, que desenvolve atividades regulares de ensino, pesquisa e extensão. E são divididas em: universidades, universidades especializadas e centros universitários.

A privatização em massa do ensino supe-

rior elevou a competitividade entre as IES a um nível muito alto, tornando substancial a gestão de custos uma ferramenta poderosa, para a geração de resultados positivos. Nesse cenário de concorrência acentuada, em que comportamentos de custos são medidos por variações influenciam de forma direta a rentabilidade do negócio – curso e da IES como um todo, é de crucial importância gerência- lós antes que se transforme em um problema sem solução.

Bruni e Famá (2010, p. 20), destacam que “a gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relatam informações que são úteis aos gestores para o custeio (determinar quanto algo custa), planejamento, controle e tomadas de decisão”.

De acordo com Merchede e Moreira (2011, p. 105), “conhecer os custos, e saber estimá-los, é, portanto, tarefa de fundamental importância na gestão da empresa, haja vista que está diretamente relacionada com sua própria sobrevivência”.

Para Souza e Clemente (2011), apud, Ansoff (1991.p.52), relata que a garantia de sucesso de uma empresa advém da eficiência de seu processo de conversão de recursos, sendo necessário que se busque eficiência na transformação de recursos em produtos, baixando o custo ao logo de toda a cadeia de valor. Diante disso, percebe-se que a gestão de custo torna-se ferramenta indispensável para manutenção da saúde organizacional de uma entidade, mantendo o controle de todos os gastos e investimentos.

Conforme Scarpin apud Soares et. al. (2009), a gestão dos custos em instituições de ensino, pode subvencionar informações necessárias para perfeccionar às políticas de seu negócio, determinar seu posicionamento competitivo e promover a sustentabilidade em longo prazo.

3. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Este estudo foi desenvolvido no intuito de levantar dados e informações acerca das práticas de gestão de custos utilizados pelas IES, sobre o tema no âmbito da gestão de custos.

Para a análise dos dados, foi elaborado

quadro comparativo entre as pesquisas, identificando autor, título, objetivo, desenvolvimento e conclusão, como segue.

Artigo I

Título; Autor e Ano.	Gestão de Custos em uma Instituição de Ensino Superior: Estudo de Caso na Unisul. Thiago Coelho Soares, Adriano Sérgio da Cunha, Maurício Andrade de Lima. 2010.
Objetivos e Metodologia	O objetivo geral desta pesquisa é descrever a percepção dos dirigentes da Unisul acerca da gestão de custos da instituição. Definir e descrever os centros de custos relevantes para a análise da gestão de custos em Instituições Universitárias: custos no ensino, custos na pesquisa e extensão, custos na administração e custos de manutenção. Foram realizadas as entrevistas com os informantes-chaves da pesquisa, isso porque a entrevista leva o pesquisador a entrar no mundo de outra pessoa. A metodologia trata-se de levantamento através de entrevistas com os informantes-chaves da pesquisa, sendo entrevistados os dirigentes e ex-dirigentes da instituição objeto da pesquisa. Esta pesquisa de dissertação teve caráter qualitativo e quanto aos fins é considerada descritiva e exploratória.
Desenvolvimento	O autor categorizou a análise da gestão de custos em Instituições Universitárias neste estudo, em quatro áreas, referentes aos seus respectivos centros de custos, sendo elas: os custos de ensino, os custos de pesquisa e extensão, os custos administrativos e os custos de manutenção. Considerou que cada categoria constitui-se de seus componentes, ou seja, as suas atividades que geram custos, de acordo com a sua ocorrência, sendo assim informada: Custo do Ensino (salários dos professores, Equipamentos e materiais usados em sala de aula, Bolsas de estudos, Coordenação de Cursos, Setor de apoio ao estudante); Custo Administrativo (Reitoria, Coordenação dos Campi, Coordenação das Unidades, Despesas com água, luz, telefone); Custo da Pesquisa e Extensão (Salário dos profissionais envolvidos, Material para a realização das atividades, Bolsas de pesquisa e de extensão, Coordenações dos cursos, Setor de apoio ao estudante); Custo de manutenção (Manutenção de equipamentos, Manutenção biblioteca; Manutenção laboratórios).
Conclusão	Os resultados desta pesquisa permitem concluir que é necessário o conhecimento dos custos de uma Instituição Universitária para poder definir a estratégia de formação de preço das mensalidades cobradas. É essencial uma correta gestão de custos. As considerações sobre os custos do ensino superior brasileiro devem levar à imediata busca de uma gestão mais eficaz e de arranjos institucionais na oferta das disciplinas, que permitam, ao mesmo tempo, expansão do atendimento à população e excelência do ensino oferecido, com o equacionamento racional dos custos, atualmente praticados. Conclui-se também que uma incorreta gestão de custos significa mensalidades mais altas, o que torna o “produto” educação menos competitivo no mercado.

Soares et. al (2010), faz a análise da gestão de custos usando o método de custeio “centro de custos ou departamentalização” classificando assim em três grandes grupos custo do ensino,

administrativo, da pesquisa e extensão e custo de manutenção que segundo Bruni e Famá (2010) “esse método de custeio Por Centro de Custo facilita o controle dos custos incorridos”. Observa-se que o autor, aborda que é necessário o conhecimento dos custos para definir estratégias de formação de preço e correta gestão de custos, o que vai de encontro com o relato de Bruni e Famá (2010) que diz que a contabilidade de custos decorreu da necessidade de informações mais precisas, para tomada de decisão, apresentando como razões primárias três funções básicas: determinação do lucro, controle de operações e a tomada de decisão.

Artigo II

Título; Autor e Ano.	Gestão de custos nas instituições privadas de ensino: um estudo empírico dos métodos de custeio - Luiz Carlos Lemos Júnior, Márcia Maria dos Santos, Bortolucci Espejo, Simone Bernardes Voese, Rosnery Loureiro Lourenço – 2008.
Objetivos e Metodologia	Realizar uma análise crítica comparativa acerca dos métodos de custeio, cujo foco de abordagem é à função básica de melhor mensuração do custo. Quanto ao objetivo do estudo é uma pesquisa descritiva e causal. 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 <i>ex post facto</i> , 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. 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.
Desenvolvimento	O estudo estruturou-se da seguinte forma: apresentação dos métodos de custeio, sendo eles: Custeio por Absorção, Custeio Pleno, Custeio Variável, Custeio Direto, Custeio ABC. Após apresentar conceitos de alguns tipos de custeio o autor fala sobre os custos no setor de serviços e nas instituições privadas de educação, onde faz referências a alguns autores em que 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. Em seguida é feito uma comparação entre custeio por absorção e custeio direto em uma instituição de educação. Foram apresentados conceituais entre os diversos métodos de custeio, dentre eles o optou-se, para melhor evidência prática de tais diferenças, pela exposição comparativa entre os métodos por absorção e direto.
Conclusão	Os resultados desta pesquisa permitem concluir que é necessário o conhecimento dos custos de uma Instituição Universitária para poder definir a estratégia de formação de preço das mensalidades cobradas. É essencial uma correta gestão de custos. As considerações sobre os custos do ensino superior brasileiro devem levar à imediata busca de uma gestão mais eficaz e de arranjos institucionais na oferta das disciplinas, que permitam, ao mesmo tempo, expansão do atendimento à população e excelência do ensino oferecido, com o equacionamento racional dos custos, atualmente praticados. Conclui-se também que uma incorreta gestão de custos significa mensalidades mais altas, o que torna o “produto” educação menos competitivo no mercado.

Conforme mencionam Lemos Junior *et. al* (2008), o custeio direto pode propiciar informações mais rápidas e vitais à empresa e, dessa forma, auxiliar o processo de decisão. Acrescenta o autor que o lucro medido de acordo com esse método parece ser mais informativo à administração, apesar deste não ser um método aceito

por princípios contábeis (MARTINS, 2010).

Pode-se dizer que a grande vantagem para esse método de custeio se dá pelo fato deste 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, 2010).

Artigo III

Título; Autor e Ano.	Práticas de Gestão de Custos em uma Instituição de Ensino Superior: Uma Análise a Luz da Teoria da Agência - Vinícius Costa da Silva Zonatto, Adilson Cordeiro; Jorge Eduardo Scarpin – 2012.
Objetivos e Metodologia	O objetivo da pesquisa consiste na análise, sob a perspectiva da teoria da agência, da percepção de gestores e coordenadores de cursos de uma instituição de ensino superior, sobre as práticas de gestão de custos da mesma, a fim de se identificar eventuais problemas de agência. A metodologia utilizada na pesquisa é caracterizada como um estudo de caso, de natureza descritiva, realizado por meio de um levantamento, com abordagem qualitativa dos dados. A coleta de dados foi realizada <i>in loco</i> e se deu por meio da aplicação de um questionário, composto de vinte e seis questões, bem como a realização de entrevistas e observação participantes.
Desenvolvimento	Nesta pesquisa o autor destacou conceitos sobre a Teoria da Agência, a Gestão de Custos em Instituições de Ensino Superior destacando que as instituições de ensino como qualquer outra organização, também estão inseridas num ambiente empresarial competitivo, necessitando assim, aprimorar seus processos de gestão, acrescenta ainda que um dos instrumentos utilizados pelas organizações, para planejamento e controle dos gastos, na busca de resultados mais eficientes, refere-se aos sistemas de gestão de custos. Em seguida o autor faz uma abordagem sobre resultados de estudos anteriores, onde cada estudo propõe um sistema de gestão de custos.
Conclusão	Pode-se verificar que a instituição utiliza para a gestão de custos, um sistema informatizado, desenvolvido na própria instituição, usando o método de custeio por absorção. Contudo, o sistema utilizado não está integrado aos demais sistemas informatizados que são utilizados pela IES. Desta forma para apuração dos custos se faz necessário à coleta de dados e posterior manutenção do sistema, o que é realizado pelos gestores do setor de controladoria da organização, o método de custo utilizado para apuração dos custos é o método por absorção. Conforme os participantes da pesquisa, o sistema utilizado é importante, uma vez que fornece informações de custos para a elaboração do planejamento anual, para a avaliação comparativa entre o planejado e o realizado, bem como a formação de preço na implantação de novos cursos. Sob a perspectiva da teoria da agência, observaram-se três pontos de divergência entre as percepções dos participantes da pesquisa, quanto à utilização de informações extraídas a partir do sistema de gestão de custos para a tomada de decisão. O autor conclui que de maneira geral pode-se dizer que o sistema de gestão de custos da instituição pesquisada está sendo utilizado pelos gestores para a tomada de decisão, uma vez que este fornece informações úteis e oportunas que dão suporte ao seu processo decisório.

Zonatto *et. al* (2013), destacam a importância do desenvolvimento de um sistema adequado de custos nas instituições de ensino. Por meio destes, torna-se possível identificar a origem dos gastos realizados, bem como verificar qual a melhor alternativa para a apropriação dos mesmos as suas diferentes fontes de receita. Levando ao mesmo conceito de Bruni e Famá (2010, p. 20), destacam que “a gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relatam informações que são úteis aos gestores para o custeio (determinar quanto algo custa), planejamento, controle e tomadas de decisão”.

Artigo IV

Título; Autor e Ano.	A percepção sobre a gestão de custos por gestores e colaboradores de uma Instituição de ensino superior na cidade de Curitiba/Paraná – Adriana Paffrath Hecke, Simone Bernardes Voese, Cristiano do Nascimento – 2010.
Objetivos e Metodologia	O objetivo da pesquisa é verificar a percepção de gestores e colaboradores sobre o tema custos em uma empresa prestadora de serviço educacional, identificar o uso da informação de custos em meio ao processo de tomada de decisão. A pesquisa é do tipo descritivo com abordagem qualitativa e quantitativa, realizada em uma faculdade localizada na região norte de Curitiba. Os dados foram coletados por meio de entrevistas junto aos gestores da IES.
Desenvolvimento	Os autores da pesquisa abordaram conceitos dos mais conhecidos métodos de custo segundo ele; sendo custeio por absorção, variável e ABC (Custos Baseado em Atividades); foi abordado sobre o papel das Instituições de Ensino Superior e as práticas de gestão inerente a elas.
Conclusão	Considerando a praticas de gestão de custos constatou-se que os gestores da IES em questão se utilizam do sistema de custos variável para auxiliá-los em seu processo de tomada de decisões. Verificou-se, ainda, que os gestores consideram o uso do sistema de custos como importante, em meio às práticas de gestão de custos, pois fornece informações relevantes, principalmente no planejamento e controle dos custos de seus cursos. O autor conclui que se observou a ausência de uma análise complexa dos relatórios emitidos pelo sistema de custos, deste modo os gestores não se utilizam da capacidade plena das informações disponíveis em benefício de uma prática de gestão potencialmente mais favorável para a instituição.

Hecke, et.al (2010), destacam que de acordo a percepção dos gestores e colaboradores a IES utiliza o sistema de custeio variável, e que os mesmos consideram o uso do sistema importante para a planejamento e controle de custos, resultado esse que vai de encontro com a abordagem de Biazebete e Borinelli (2009), que discorre que o custeio variável é um método de custeio utilizado para o planejamento e decisões gerenciais. Os autores destacam ainda que apesar da IES ter um sistema de custeio há uma ausência de uma análise mais aprofundada nos relatórios, não sendo assim utilizada a capacidade plena das informações.

3.1 Análise Comparativa dos Dados

Este tópico tem por finalidade de proceder à comparação entre os resultados obtidos nos artigos analisados.

Soares *et.al* (2010), em sua pesquisa, os autores utilizaram-se do método de custeio por centro de custo, pois entendem que é necessário conhecer todos os custos para mostrar estratégias

e formação de preço e que, uma incorreta gestão de custos significa mensalidades mais altas, o que torna o “produto” educação menos competitivo no mercado.

Para Junior *et.al* (2009), acreditam 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.

Enquanto que para o autor Zonatto *et.al* (2012), na sua pesquisa identificam que a instituição utiliza para a gestão de custos, um sistema informatizado, desenvolvido na própria instituição, usando o método de custeio por absorção. Os autores relatam que o sistema utilizado não está integrado aos demais sistemas informatizados que são utilizados pela IES, sendo assim necessário à coleta de dados para posterior manutenção do sistema. De modo geral pode-se constatar que o sistema de gestão de custos da instituição pesquisada está sendo utilizado pelos gestores para a tomada de decisão, uma vez que este fornece informações úteis e oportunas que dão suporte ao seu processo decisório.

Para os autores Hecke, *et.al* (2010) em sua pesquisa identificam que a IES utiliza o método de custeio variável e que os gestores consideram o uso do sistema de custos fator importante, em meio às práticas de gestão de custos, pois fornecem informações relevantes, principalmente no planejamento e controle dos custos de seus cursos. Conclui que se observou a ausência de uma análise complexa dos relatórios emitidos pelo sistema de custos, deste modo os gestores não se utilizam da capacidade plena das informações disponíveis em benefício de uma prática de gestão potencialmente mais favorável para a instituição.

Com isso, entende-se que as Práticas de Gestão de Custos adotadas nas IES é fundamental para manutenção da saúde organizacional e processo decisório da entidade, além de manter o controle de todos os gastos e investimentos.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou investigar as Práticas de Gestão de Custos em Instituição de Ensino Superior. Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa, realizada por meio de uma pesquisa bibliográfica. Os resultados foram encontrados baseados em artigos Científicos.

Considerando as práticas de gestão de custos investigadas, constata-se que estas estão presentes em maior ou menor grau na gestão das IES.

É necessário analisar e determinar as principais práticas de gestão de custos que possam contribuir para a melhoria do desempenho da Instituição no futuro, portanto fica claro que hoje qualquer organização para ter uma vantagem competitiva precisa trabalhar de uma forma que seus custos sejam mensurados de forma correta. Além disso, é necessário administrar seus processos e serviços de forma correta a fim de melhorar sua eficiência e eficácia. Fica claro, portanto, que esta ferramenta propicia à gestão um processo de aprendizado contínuo, onde todos estarão envolvidos com um único objetivo, ou seja, a melhora contínua do desempenho na Instituição.

Por fim podemos identificar que as práticas de gestão de custos aqui expostas, são ferramentas norteadora da gestão estratégica de custos e totalmente conhecidas em qualquer literatura que trata de estratégias organizacionais e gestão de custos da organização. Portanto não existe nada de novo e sim a junção destas ferramentas como alternativa de ser alcançar a eficiência e eficácia em cada modelo de gestão.

Conclui-se que as práticas de gestão de custos investigadas através dos artigos nas Instituições são desempenhadas de acordo com área de abrangência, procedimentos padronizados, funções e instrumentos de custo e conforme o modelo de Gestão de cada organização.

Para futuros estudos sobre o tema investigado, considerando-se as limitações deste trabalho, devido ter poucas publicações de artigos voltadas para esse assunto, recomenda-se reapli-

car a pesquisa utilizando-se de outros critérios para delimitar a amostra de Práticas de gestão de custos utilizadas pelas Instituições de Ensino Superior, seja ela privada ou Pública na esfera Municipal, Estadual e Federal, desenvolver estudos comparativos entre o modelo e o processo de gestão adotados nas IES e investigar a relação entre qualidade do ensino e desempenho econômico-financeiro das IES.

5. REFERÊNCIAS

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com Aplicações na calculadora HP 12c e Excel**. 5. Ed. – São Paulo: atlas, 2010.

BEUREN, Ilse Maria. Trajetória da construção de um trabalho monográfico em contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 5. Ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. **Publicações sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) em congressos brasileiros de custos no período de 1997 a 2006**. Revista Contabilidade Vista e Revista, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 39-57, out/dez. 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HECKE, Adriana Paffrath; VOESE, Simone Bernardes; NASCIMENTO Cristiano do. **A percepção sobre a gestão de custos por gestores e colaboradores de uma instituição de ensino superior na cidade de Curitiba/Paraná**. 2010. Disponível em google acadêmico

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 10. ed. Rio de Ja-

neiro, LTC Editora: 2010.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. **Relatórios Técnicos**. s.p. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/web/censo-da-educacao-superior/resumos-tecnicos>>. Acesso em: 25 de mar. 2016;

JUNIOR, Luiz Carlos Lemos; ESPEJO, Maria M. dos S. Bortococci; VOESE, Simoni Bernardes Voese. **Gestão de custos nas instituições privadas de ensino: um estudo empírico dos métodos de custeio**. 2009.

MARTINS, Eliseu – **Contabilidade de Custos**-10. ed. – São Paulo: Atlas, 2010. MERCHEDÉ, Alberto; MOREIRA, Francisco Otavio. **Custos e Formação de Preço para Instituições de Ensino**. São Paulo: Atlas, 2011.

Portal do MEC. Sistema de Regulação do Ensino superior. Disponível em: <http://emec.mec.gov.br/emec/educacao-superior/ies>. Acesso em 30 de maio. 2016 às 23:30

SOUSA, Alceu; CIEMENTE, Ademir – **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, Juliana de Almeida. DOMELLES, Matheus Tumelero. **Avaliação do Método de Custeio Utilizado para Determinar o preço de Venda em Cursos de Pós-Graduação em Uma Instituição Privada de Ensino**. Disponível em: <http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/view/1163>. Acesso em: 08 maio. 2016.

SOARES, Thiago Coelho. CUNHA, Adriano Sérgio. LIMA, Maurício de Andrade. **Estudo de Caso: Gestão de custos em uma instituição de ensino superior: estudo de caso na unisul**. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, Blumenau, v.6, n.3, p.40-58, Tri III. 2012. ISSN 1980-7031 1

ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; CORDEIRO, Adilson; SCARPIN, Jorge Eduardo. **PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR: UMA ANÁLISE A LUZ DA TEORIA DA AGÊNCIA**. 2011.

_____. ENTENDENDO A CLASSIFICAÇÃO DAS IES NO BRASIL, Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/97136/Vanessa%20Edu%20Dagnoni%20Mondini.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em 30.05.2016 às 23:59