

ESTUDO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO DIRETO E PLENO NA APURAÇÃO DOS RESULTADOS DOS CURSOS REGULARES DE UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

Fabíola Colombo¹

Sandra Maribel Auler²

Resumo: Métodos de custeio são importantes ferramentas da Contabilidade de Custos, a contabilidade utilizada como auxiliar para a tomada de decisões. Para tanto, este artigo analisa os Métodos de Custeio Direto e Pleno na apuração dos resultados dos cursos regulares de uma Instituição de Ensino Superior privada, localizada no estado do Rio Grande do Sul - Brasil. Inicialmente, revisam-se as teorias sobre custos, técnicas e critérios de rateio, métodos de custeio existentes e particularidades dos custos em Instituições de Ensino Superior. Em seguida, apresenta-se a metodologia de pesquisa utilizada: estudo de caso, qualitativo e descritivo, baseado em levantamentos documentais e bibliográficos. Por fim, identificam-se as principais diferenças e aplicações entre os Métodos Direto e Pleno aplicados à IES estudada, concluindo que ambos métodos têm aplicações gerenciais e podem ser utilizados separada ou conjuntamente para apoiar diferentes tipos de decisões.

Palavras-chave: Custos. Instituições de Ensino Superior. Métodos de custeio. Gestão.

INTRODUÇÃO

Na Era Mercantilista, foi desenvolvida a Contabilidade Financeira que estava bem estruturada para servir às empresas comerciais. Com a Revolução Industrial (séc. XVIII), esse modelo foi sendo adaptado às indústrias, tornando-se cada vez mais complexo. O valor intitulado “Compras” da empresa comercial era então substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados. E assim surge, para atender a essa necessidade, a Contabilidade de Custos.

Segundo Martins (2003), a primeira preocupação dos Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, e não a de fazer dela um instrumento de administração. Por esse motivo, a utilização da Contabilidade de Custos como ferramenta de gestão data de algumas décadas, tendo muito ainda a ser desenvolvido.

Martins (2003) resume afirmando que “a Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para

¹ Bacharel em Administração pela Univates e analista de orçamento da Univates

² Mestre em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Contadora e Professora da Univates

importante arma de controle e decisões gerenciais”. Com a nova forma de se usar a Contabilidade de Custos, ela passou a exercer duas funções relevantes: o auxílio no Controle e o auxílio à tomada de decisão. Passou também a ter um maior aproveitamento em outros campos, como no setor de prestação de serviços.

A atual conjuntura global, o crescimento das empresas e o significativo aumento da competitividade na maioria dos mercados, comerciais, industriais ou de serviços, apresentam crescente necessidade de adaptações, de obtenção de informações que forneçam subsídios para que a gerência tome as decisões mais corretas. O conhecimento e o controle dos custos são fundamentais para que isso ocorra, pois refletem em várias decisões, desde as relacionadas com operações até a formação do preço de venda, determinantes para o sucesso da empresa.

Confirmando esse fenômeno sobre a expressão “Gestão Estratégica de Custos”, Martins (2003, p. 297) afirma o seguinte: “[...] Vem sendo utilizada nos últimos tempos para designar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo”. E complementa explicando: “Entende-se que essa integração é necessária para que as empresas possam sobreviver num ambiente de negócios crescentemente globalizado e competitivo”.

As instituições de ensino superior prestam serviços de ensino, extensão e pesquisa. Elas surgiram na Idade Média e, inicialmente, se caracterizavam por corporações de alunos e professores que se reuniam de forma duradoura para leitura de clássicos, estudo teológico, discussão de temas polêmicos e organização lógica dos saberes. Já no Brasil, considera-se como a primeira universidade do país a criada em 1920, sendo então denominada Universidade do Rio de Janeiro, organizada mediante a reunião dos cursos superiores existentes na cidade: Escola Politécnica, Faculdade de Medicina e Faculdade de Direito, oficializada pelo Decreto nº 14.343, de 7 de setembro de 1920, pelo então Presidente da República, Epitácio Pessoa.

O número de Instituições de Ensino Superior (IES) vem crescendo no país. Recentemente surgiram ainda as instituições virtuais de ensino a distância, entrando no mercado com custo muito menor e, portanto, com preço de venda mais baixo. Essa é mais uma situação que força as demais a controlarem cada vez mais seus custos e dominar os sistemas de custeio para poderem se manter competitivas, também pelo preço.

Sabendo disso, o objetivo deste trabalho foi: analisar os Métodos de Custeio Direto e Pleno na apuração dos resultados dos cursos regulares de uma Instituição de Ensino Superior privada, localizada no Rio Grande do Sul. Com isso pretendeu-se explicá-los e apontar suas principais aplicações e contribuições para a gestão dessa Instituição.

Métodos de custeio

Os métodos de custeio são ferramentas da Contabilidade de Custos.

A contabilidade de custos tem sido utilizada para avaliação universitária juntamente com a auditoria externa. A dosagem tem variado de país a país, muito embora seja a medida mais utilizada nos processos de avaliação em países desenvolvidos (TRINCZECK; WEST; HOSTMARK-TARROU, 1999, *apud* SILVA; MORGAN; COSTA, 2003).

Custeio significa apropriação dos custos. Método de custeio está associado ao “processo” de levar os gastos ao objeto de custo, ou seja, são formas utilizadas pelas empresas para avaliar estoques, apurar custos dos produtos vendidos ou dos serviços prestados, controlar os recursos consumidos durante o período e, ainda, para apurar individualmente os custos dos produtos ou serviços.

A literatura que trata sobre os métodos de custeio aponta-os como sendo os seguintes: Pleno, Absorção, Variável, Direto e o Baseado em Atividades (ABC). Muitos autores não distinguem o Variável do Direto, e tratam como se fossem apenas um. Já o Método de Custeio Pleno é pouco citado nas bibliografias recentes, pois é visto como semelhante ao Absorção, embora apresentem diferença significativa com relação ao tratamento das despesas: só é considerada no Método de Custeio Pleno. Por esse motivo somente o Custeio por Absorção é aceito na Contabilidade Societária, para fins fiscais e de apuração do valor dos estoques.

Perez Júnior, Oliveira e Costa (2005) afirmam que os Métodos de Custeio Variável ou Direto devem ser utilizados para fins gerenciais e que o Custeio por Absorção serve para fins contábeis e fiscais e ainda para apurar o custo dos produtos e dos departamentos.

Martins (2003, p. 314) afirma que “é absolutamente incorreto dizer-se que um método é, por definição, melhor que outro. Na realidade, um é melhor do que o outro em determinadas circunstâncias, para determinadas utilizações, etc”. Cada caso deve ser analisado individualmente, sempre se levando em consideração o objetivo dos gestores.

Custeio Pleno

É denominado também como Método de Custeio Total, Método de Custeio Integral, Método de Custeio por Absorção Total ou ainda RKW.

Com fundamento na idéia do uso de custos para fixar preços nasceu, no início do século XX, uma forma de alocação de custos e despesas muitíssimo conhecida no nosso meio brasileiro por RKW (abreviação de *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*). Trata-se de uma técnica disseminada originalmente na Alemanha por um órgão que seria

semelhante ao nosso antigo CIP - Conselho Interministerial de Preços), que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos (MARTINS, 2003, p. 220).

Dessa forma, obtém-se o custo de produzir e vender, incluindo os custos de administrar e financiar; isso significa que absolutamente todos os custos e despesas recaem sobre os produtos/serviços produzidos/vendidos.

Para Vartanian (2000, p.8), “O Método de Custeio Pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio, normalmente produtos e/ou serviços”. Por esse método, todos os gastos da organização são levados ao objeto de custo de forma direta, por perfeita identificação, ou de forma indireta, por rateios.

O autor acrescenta que a principal informação gerada por este método é a denominada “Custo Pleno”, que inclui “parcela dos materiais diretos, mão-de-obra direta, custos indiretos de fabricação, despesas de vendas, distribuição, administrativas gerais e até financeiras”.

Segundo o mesmo autor, este método foi amplamente utilizado e defendido por engenheiros mecânicos de Frederick W. Taylor, por volta de 1880, com a preocupação de aumentar a eficiência dos processos de manufatura.

Este método não é aceito pela Contabilidade Societária, pois incluir as despesas no custo do produto não se enquadra nos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA). Talvez, por esse motivo, este método quase desapareceu, inclusive no meio acadêmico.

Martins (2003) afirma que, na determinação do preço de venda, este método de custeio pode ser usado quando a empresa estiver na situação de um monopólio, de um oligopólio ou numa economia de decisão totalmente centralizada. Já numa economia de mercado, dificilmente terá sucesso, pois o mercado é o grande responsável por fixar preços. Mas isso não impede que a empresa utilize este método de custeio para decidir se é viável ou não produzir determinado produto ou oferecer determinado serviço.

Já Vartanian (2000) defende, em sua dissertação, que o Método de Custeio Pleno pode ser utilizado para fins gerenciais, inclusive para determinação do preço de venda, mas admite que sua aplicabilidade neste caso é mais provável para produtos menos competitivos.

Um exemplo prático, que justifica a utilização deste método para fins gerenciais, é o de um hotel que aloca os custos fixos de seu prédio para o seu restaurante:

O custeio marginal indicaria que os preços do restaurante não deveriam ser chamados a recuperar os custos fixos que seriam incorridos de qualquer forma, mas o ponto crítico é que se eles não podem, então há uma indicação de que o espaço poderia ser mais lucrativamente alugado, para terceiros, por exemplo um joalheiro ou um salão de cabeleireiros (LUTHER, 1972, p. 37, *apud* VARTANIAN, 2000).

Com base nessa citação entende-se “Custeio marginal” como sendo o que demonstra com qual margem o produto contribui para pagar os custos fixos da empresa, portanto o Custeio Variável. Esse exemplo foi citado pelo autor, referindo-se ao Custeio por Absorção, mas, segundo Vartanian (2000, p. 30), “[...] é válido para o Custeio Pleno, talvez até em maior grau, em virtude da alocação de todas as despesas”. E por meio desse e de outros exemplos, o autor defende que o Custeio Pleno deve sim ser utilizado gerencialmente.

Algumas vantagens do Custeio Pleno, apontadas por Vartanian (2000), são as seguintes: completo e conservador, levando em conta **todos** os gastos ocorridos em uma organização (grifo do autor); tranquilizador, quando se compara o preço de venda de um produto ao seu custo Pleno, pois este estará cobrindo seu *pior custo* (grifo do autor); pode motivar o empresário a reduzir despesas fixas, quando se compara o custo total (Pleno) e o preço; pode servir para justificar preços; visão de longo prazo, já que custos e despesas fixos precisam ser absorvidos no longo prazo; útil para a decisão de percentual de descontos a serem concedidos, e se pode ou não os conceder.

Algumas desvantagens deste método, citadas pelo mesmo autor, são: deve-se proceder a ajustes nos cálculos de preços, levando em conta as condições do mercado, como demanda, concorrência etc.; na existência de capacidade ociosa, a decisão do tipo aceitar ou não uma encomenda deve ser tomada com base no Custeio Variável, pois, dentro de uma estrutura montada o que vier a mais será lucro; há necessidade de dispensar um tratamento cuidadoso e racional aos custos indiretos e despesas para se definir os critérios de rateio.

Custeio Direto

Define-se Método de Custeio Direto como aquele que leva ao objeto de custo todos os custos e despesas, sejam fixos ou variáveis, desde que possam ser diretamente apropriados a esse objeto.

Os Métodos de Custeio Direto e Variável são utilizados, quase que indistintamente, pela maioria dos gestores de custos, até porque a literatura que aponta suas peculiaridades é rara.

O autor Vartanian (2000) contrapõe a opinião da maior parte dos autores da área de custos, distinguindo o Custeio Variável do Custeio Direto da seguinte forma:

Custeio Variável não é a mesma coisa que o Custeio Direto, pois, neste último, custos fixos que porventura sejam diretamente identificáveis com os objetos de custeio (outros que não sejam as unidades de produto, tais como a linha de produto, o centro de custos, o departamento), a estes são elevados, o que jamais deve ocorrer no Custeio Variável (VARTANIAN, 2000, p. 72).

Diante disso, percebe-se que o Custeio Direto, diferente do Custeio Variável, leva ao objeto de custeio, além dos custos e despesas variáveis, as despesas e os custos fixos que são próprios desse objeto, podendo assim ser apropriados diretamente.

Vartanian (2000) aponta as vantagens e desvantagens dos Métodos de Custeio Variável e Custeio Direto indistintamente pois, segundo ele, há muita similaridade entre eles. Dentre as principais vantagens apontadas, podem-se citar: necessidade de menor número de alocações ou nenhuma, reduzindo ou isentando a arbitrariedade e distorções; sempre apresenta coerência entre as vendas do período e o resultado, eliminando as flutuações do lucro quando a empresa trabalha com estoques; a contribuição marginal facilita a análise do desempenho dos produtos, clientes etc., o processo de “planejamento do lucro”, tomadas de decisão de curto prazo, como: preço de venda, investimentos etc.; o custeamento Direto facilita a preparação imediata de instrumentos de controle, tais como: custos-padrão, análise de custo-volume-lucro e orçamentos flexíveis; além de ter estreita relação com o caixa da empresa.

Já as desvantagens da utilização do Custeio Variável e Custeio Direto citadas por Vartanian (2000) são: difícil separação entre custos fixos e variáveis; nas considerações ligadas a valor econômico de ativos, os inventários tendem a ser subavaliados, pois o Custeio Variável pode não indicar toda a potencialidade de fluxos futuros de caixa; quando utilizado para fins de avaliação de desempenho de unidades de negócios ou linhas de produtos, o não rateio de custos e despesas comuns significa afirmar nas entrelinhas que estes gastos comuns são igualmente utilizados por estes, sendo essencialmente desiguais; custos ambientais, que estão em crescimento, normalmente serão fixos e indiretos - nestes casos o Custeio Variável e o Direto apresentarão resultados parciais; deve-se ter cuidado ao aceitar propostas de produção que tenham margem de contribuição positiva, pois mesmo tendo margem positiva e capacidade ociosa, esta produção pode não gerar lucro mínimo desejado pela empresa.

O autor alerta ainda que os custos fixos não devem ser esquecidos, mesmo na existência de capacidade ociosa, pois eliminar um produto ou uma linha de produtos tende a provocar um mínimo de contração de custos fixos. Também a fixação de preços com base nesses métodos (direto e variável) não pode ser feita de forma indiscriminada e em todas as situações. É preciso levar em conta várias considerações, como: existência ou não de capacidade ociosa, preços fixados isoladamente ou conjuntamente, o lucro máximo desejado a curto e a longo prazo.

Custos em Instituições de Ensino Superior

Silva, Morgan e Costa (2004) afirmam que, para proceder à elaboração, implementação e utilização de um sistema de informação na área de custos para o ensino, é necessário determinar quais as principais características desse setor. Esses estudiosos, baseados em pesquisa própria e de outros autores, apontam as seguintes características como principais:

— “O ensino superior é um setor da economia caracterizado por custos crescentes” (JONES; THOMPSON; ZUMETA, 1986 *apud* SILVA; MORGAN; COSTA, 2004, p. 249);

- os custos indiretos têm uma alta representatividade neste setor, o que torna impraticável a utilização de sistemas baseados nos custos variáveis (ou custos diretos). Doost (1997 *apud* SILVA; MORGAN; COSTA, 2004) estimou os custos diretos da *Clemson University* – EUA em 1/5. Dessa forma, entende-se que os custos indiretos representam 4/5, ou seja, 80%;
- a importância do custo dos salários dos professores faz com que várias propostas de mensuração de custos se baseiem neste item;
- existe clara interferência da qualidade do ensino na estrutura de custos, portanto, esta variável deve ser ajustada;
- a pesquisa tem papel relevante na estrutura de custos. Já constataram que o custo-aluno atinge maiores níveis quando a IES tem maior vocação para a pesquisa;
- os programas de pós-graduação influenciam o custo de uma instituição de ensino, particularmente mestrado e doutorado;
- ocorre a economia de escala e a economia de escopo;
- existe ampla gama de atividades, não necessariamente ligadas ao ensino;
- o custo marginal dos cursos ofertados pelas Instituições de Ensino Superior (IES) é diferente, de acordo com o nível de ensino. Um curso de pós-graduação possui custo marginal menor do que o de graduação;
- IES descentralizadas geograficamente possuem uma estrutura de custo mais elevada, pois são necessárias mais atividades de apoio;
- instituições de ensino com maior infra-estrutura de apoio ao aluno (como biblioteca, computadores, alojamento, dentre outros) terão custo unitário maior por aluno.

Essas características especiais geram grande variação nos custos apurados entre as IES.

METODOLOGIA

A estratégia utilizada nesta pesquisa é a do estudo de caso, visto que estudo organizacional aprofundado foi feito sobre assunto específico. E quanto à forma da abordagem do problema, define-se esta pesquisa como qualitativa. Yin (2004) afirma que a pesquisa qualitativa dá maior flexibilidade para o pesquisador inteligente, o que pode gerar melhores resultados do que a quantitativa, que “engessa” o pesquisador e se limita aos números.

Do ponto de vista dos objetivos, a pesquisa é exploratória, pois envolve levantamento bibliográfico e documental. Foram consultados documentos impressos, sendo estes livros, monografias, dissertações, revistas e artigos científicos. Várias buscas foram feitas procurando por estudos semelhantes, mas poucos foram encontrados. Por esse motivo adaptou-se grande parte da literatura, que tratava de “custeio em indústrias” para “custeio em serviços”. Além disso, foram coletados dados em arquivos da empresa, principalmente os registrados no Setor de Contabilidade.

A análise das evidências só foi possível após a reunião dos documentos obtidos da empresa e teoria revisada.

Aplicações dos métodos de custeio na IES estudada

Destaca-se que as aplicações levam em conta apenas o ponto de vista econômico-financeiro do empreendimento, sem considerar questões sociais, a demanda, a concorrência, enfim, o mercado.

Com base em estudos recentes vistos na revisão da literatura, pode-se afirmar que tanto o Custeio Direto quanto o Custeio Pleno têm aplicações no ramo gerencial e, portanto, podem e devem ser utilizados para a tomada de decisões da Reitoria. Sendo assim, a teoria, levantada por muitos autores, de que custos fixos, ou ainda custos indiretos, não devem ser utilizados para decisões gerenciais, já que não variam com o volume de vendas, não se aplicou a este estudo. Em virtude da proporção que os custos fixos e/ou indiretos alcançaram na IES estudada, eles não poderiam ser deixados de lado. As decisões gerenciais precisam se basear neles, e, portanto, também no Custeio Pleno. Cada um dos métodos possui aplicações gerenciais específicas. Abaixo seguem as principais vistas para a IES:

- enquanto a margem pelo Custeio Direto dos cursos for positiva, e não houver a necessidade de investimentos (aumentar a estrutura, construir laboratório etc.) em função destes cursos, deve-se mantê-los, pois são receita a mais, e pouca diferença farão no gasto da estrutura fixa atual da Instituição. Já os cursos que apresentam essa margem negativa devem ser revistos, tanto na estrutura de custos quanto nas outras ações. Não havendo o que fazer, devem ser fechados;
- os cursos que, pelo Custeio Direto, geram margem considerada baixa devem ser analisados, para que se entenda o porquê de eles contribuírem pouco para pagar os gastos indiretos da IES. Possivelmente poderão ser repensados, buscando ações de *marketing*, algum remodelamento, investimento ou ainda aumento do preço de venda. O controle dessa margem de contribuição de cada curso é de fundamental importância para o planejamento de novos investimentos;
- quando existe capacidade ociosa, ou seja, salas de aula disponíveis, podem-se oferecer cursos com preço de venda mais baixo que os demais, que tenham margem positiva apenas pelo Custeio Direto. Então, nos turnos da manhã e tarde, poderiam ser criados cursos, sejam técnicos ou de extensão, buscando atrair outro público, como, por exemplo, os alunos que não trabalham, ou trabalham meio turno e têm renda menor. Por menor que fosse a margem direta, ela contribuiria para pagar os custos indiretos da IES, que pouco aumentariam em função da oferta;
- a decisão entre contratar professores para lecionar em determinado curso ou terceirizar o serviço deve ser tomada com base no Custeio Direto;
- conforme constatou-se, os cursos que mais trazem retorno financeiro, por ambos os

métodos, possuem número de alunos superior a 115, existem há mais de oito semestres e são compostos por turmas com mais de 29,95 alunos, em média. Portanto, pode-se definir esses números como metas do planejamento estratégico para os cursos que ainda não atingiram esse nível;

— buscando dar *feedback* aos alunos e melhorar o entendimento dos preços e reajustes, sugere-se a elaboração de cartaz atrativo a partir do Custeio Pleno que demonstre, de forma qualitativa, todos os gastos da IES e, conseqüentemente, justifique os preços dos cursos, para ser exposto nos murais internos;

— a implantação de um Sistema de Gestão de Custos que integre sistema de custos, de contabilidade, de orçamento, de planejamento e administração é fundamental para subsidiar as decisões tomadas pela gestão de curto e longo prazo. O responsável por gerir esse sistema deve iniciar fazendo uma análise exaustiva para definir os critérios de rateio, buscando a maior precisão possível e manter constantemente atualizados os resultados por ambos os métodos, para efetivamente auxiliar no controle e tomada de decisões;

— o preço de venda dos cursos pode ser reavaliado a partir da margem estipulada sobre o Custeio Pleno, obviamente sem esquecer de considerar os preços praticados pelo mercado, a demanda existente e ações de planejamento estratégico;

— merecem atenção os investimentos em projetos de pesquisa e extensão, assim como os serviços oferecidos de apoio ao aluno, pois estes aumentam significativamente os gastos totais da IES e causam impacto no resultado dos cursos, pelo Custeio Pleno. Da mesma forma os programas de pós-graduação, especialmente mestrado e doutorado, impactam negativamente no resultado financeiro da Instituição;

— para que os coordenadores dos cursos, ou gestores dos Centros de Custos produtivos, entendam as diferenças entre os métodos de custeio e as suas finalidades e colaborem

— para o bom desenvolvimento dos mesmos, é importante proporcionar-lhes treinamentos;

— como ocorre a economia de escala, a IES ganha muito agrupando maior número de alunos por turma, pois dilui entre os alunos um custo representativo: mão-de-obra direta, ou seja, professor. Portanto, deve-se pensar em investir mais em salas de aula de grande porte com infra-estrutura diferenciada (ar condicionado, microfone, nivelamento do chão, contratação de monitores etc.), para que turmas de uma mesma disciplina possam ser agrupadas, necessitando de apenas um professor. Além disso, a IES poderia reavaliar a grade curricular dos cursos, agrupando disciplinas com enfoques semelhantes. Por exemplo, “Psicologia nas Organizações” e “Psicologia Social” poderiam ser apenas “Psicologia”;

— a política interna de corte de gastos deve ser motivada com base no Custeio Pleno;

— como ocorre a economia de escopo, é mais barato oferecer um curso semelhante a outro já existente na IES, já que poderão compartilhar laboratórios, professores (e disciplinas), livros na biblioteca etc. Portanto, isso deve ser avaliado quando se pretende abrir novos cursos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Método de Custeio Pleno contempla todos os gastos da organização, alocando-os ao objeto de custo, de forma direta ou por rateio. Os rateios sempre serão arbitrários, mas, se estudados exaustivamente, podem chegar muito próximo da realidade. Portanto, esse método pode e deve ser utilizado para fins gerenciais. Já o Método de Custeio Direto aloca ao objeto de custo somente os custos diretamente identificáveis e, sendo assim, não utiliza rateios. Mas também deve ser utilizado para fins gerenciais.

Inicialmente trabalhou-se com ambos os métodos de custeio na IES estudada, obtendo os resultados direto e pleno (final). Com base nesses resultados e na teoria revisada foram apontadas as principais aplicações dos Custeios Direto e Pleno para a Instituição, fazendo propostas e sugestões para a gestão.

Vale ressaltar que o resultado deste estudo considerou apenas a “saúde financeira” do empreendimento, sem considerar a função comunitária da Instituição, nem questões de planejamento estratégico e o mercado. Por isso, todas as conclusões e sugestões devem ser reavaliadas, com base nesses fatores, e analisados sob outros pontos de vista, que não sejam os econômico-financeiros.

Além disso, para qualquer decisão a respeito de gastos, devem ser consideradas as particularidades de uma Instituição de Ensino Superior, sabendo que a qualidade do ensino está relacionada com os custos. Assim como as despesas, os investimentos em pesquisa, a abertura de cursos de pós-graduação e ainda a infra-estrutura disponibilizada de apoio aos alunos causam impacto no resultado geral da Instituição.

Após apontadas as principais aplicações dos métodos, concluiu-se que a forma ideal para trabalhar com os dados abordados é implantando um Sistema de Gestão de Custos que integre os dados contábeis, orçamentários e de custos, gerando informações precisas e melhorando a visualização e entendimento sobre elas e, portanto, subsidiando e agilizando uma série de processos e decisões. Com ele, também se compreenderá melhor a estrutura de gastos da IES e a sua interferência nos outros campos (planejamento e administração), o que é fundamental para que se possa avançar na busca por vantagens competitivas, essenciais em mercados concorrenciais.

REFERÊNCIAS

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; MORGAN, Beatriz Fátima; COSTA, Patrícia de Souza. **Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2004.

SCIENTIFIC Electronic Library Online. Disponível em:
<http://www.scielo.br/scielo.php/script_sci_home/lng_pt/nrm_iso> Acesso em: 1 mar. 2008.

SUMA ECONÔMICA. Contabilidade e controle de custos. Rio de Janeiro: Cop Grafica, 2005.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica**. São Paulo: 2000.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.