

Custeio Baseado em Atividade na gestão de uma instituição prestadora de serviços educacionais

Glênia Rodrigues Pinheiro (UFC) - glenia.pinheiro@gmail.com

Rogeanne Moraes Ribeiro (UFC) - rogeanemorais@yahoo.com.br

Maxweel Veras Rodrigues (UFC) - maxweelveras@gmail.com

Livia Rodrigues Barreto (UFC) - liviarodriguesbarreto@gmail.com

Resumo:

As instituições de ensino superior, em geral, apresentam certas restrições no que diz respeito a gestão estratégica dos seus custos. Com as constantes transformações no cenário das organizações de ensino superior e aumento da competitividade, este estudo propõe um modelo de apuração e gestão de custos para instituições de educação superior, gerenciado por uma controladoria focada no estratégico, contribuindo para melhoria de seu desempenho ante os desafios que surgem com a referida expansão. O estudo objetiva a identificação e controle de custos que seja simultâneo com as atividades, sendo aplicado no Instituto de Estudos e Pesquisas Sobralense (IEPS). O modelo consiste numa adaptação do Custeio Baseado em Atividade (ABC), modelado para implementação no IEPS. Os resultados indicaram a necessidade de reorganização nos processos gerenciais, e que a instituição apresente uma real coerência entre a missão e os serviços ofertados à sociedade.

Palavras-chave: *Custeio Baseado em Atividades. Ensino Superior.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Custeio Baseado em Atividade na gestão de uma instituição prestadora de serviços educacionais

Resumo

As instituições de ensino superior, em geral, apresentam certas restrições no que diz respeito a gestão estratégica dos seus custos. Com as constantes transformações no cenário das organizações de ensino superior e aumento da competitividade, este estudo propõe um modelo de apuração e gestão de custos para instituições de educação superior, gerenciado por uma controladoria focada no estratégico, contribuindo para melhoria de seu desempenho ante os desafios que surgem com a referida expansão. O estudo objetiva a identificação e controle de custos que seja simultâneo com as atividades, sendo aplicado no Instituto de Estudos e Pesquisas Sobralense (IEPS). O modelo consiste numa adaptação do Custeio Baseado em Atividade (ABC), modelado para implementação no IEPS. Os resultados indicaram a necessidade de reorganização nos processos gerenciais, e que a instituição apresente uma real coerência entre a missão e os serviços ofertados à sociedade.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividades. Ensino Superior.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

O mercado educacional no Brasil está em constante crescimento e atrai estudiosos a razão da sua importância em nosso cenário, fato esse que pode ser comprovado na divulgação dos dados apresentados pelo censo, anualmente, realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), onde demonstra o desenvolvimento tanto qualitativo, como quantitativo. Dados do MEC/INEP (2008) apontam, que no período pós-LDB, de 1997 a 2006, houve uma variação de 152% no total de IES (de 900 em 1997, para 2.270 em 2006) e de 140% no total de alunos matriculados (de 1.945.615, em 1997, para 4.676.646, em 2006).

Nesse âmbito, há o crescimento de universidades, faculdades, centros universitários, entre outros. As organizações privadas sem fins lucrativos, denominadas como “terceiro setor”, se proliferam substancialmente, sem se tratar de uma criação recente. O intuito dessas fundações é a oferta de serviços coletivos com fins sociais, pela luta em defesa dos direitos, interesses da população e inclusão social.

O debate sobre as atuais condições de competitividade faz com que as organizações implantem modernas estratégias de custo, obrigando seus gestores a repensar suas práticas de administração de estratégias. Os elementos que compõem os custos na produção ou serviço devem ser percebidos pelas empresas como um considerável instrumento para os vários níveis de planejamento, tomada de decisões e controle.

Com efeito, a questão relativa a custos passou a ser de enorme importância no setor educacional, um ambiente bastante concorrido. Os gestores passaram a buscar uma série de recursos que possam auxiliá-los no seguimento dos negócios, gerando vantagem competitiva. Segundo Poter (1980 apud SHAK, 1997, p. 60), “uma unidade empresarial pode desenvolver uma vantagem competitiva sustentável com base no custo.”

Ante da abrangência do tema, é possível perceber que os sistemas de Contabilidade Gerencial atuais são inadequados para o contexto competitivo vivenciado pelas organizações

contemporâneas. Observa-se que não existe a mesma preocupação entre ofertar os cursos que o mercado requer e controlar o fluxo de valores que asseguram a própria existência. Os controles existentes são falhos por não conseguirem definir com precisão a relação entre o custo dos funcionários, professores, equipamentos, instalações dos cursos e os clientes atendidos.

Conforme Kaplan (1998), implantar um modelo de custos em instituições de ensino apresenta vários desafios. Poucos membros da administração possuem experiências em custos, e normalmente essas organizações utilizam orçamento para controlar gastos departamentais, raramente vinculando os gastos aos resultados.

Dentre as várias metodologias para apuração e controle de custos, o *Activity Based Cost* – ABC (Custeio Baseado em Atividades) destaca-se no meio acadêmico e empresarial. A identificação dos custos a partir das atividades da organização é uma boa maneira de se medir o desempenho, pois possibilita o reconhecimento e distinção das atividades que reúnem mais valor aos clientes.

O estudo apresenta um modelo que considera todos os custos desenvolvidos pela organização como ponto fundamental para a análise da funcionalidade da gestão, envolvendo eficácia e eficiência da produção dos serviços ofertados. O modelo toma como referência o método de Custeio Baseado em Atividades. Pretende-se que a finalização deste trabalho auxilie aos administradores de instituições que possuem as mesmas características da instituição em estudo a ter um modelo de custos que auxilie no gerenciamento e na tomada de decisão.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Métodos de custeamento

A bibliografia sobre custos na área educacional ainda é resumida. Poucos são os trabalhos produzidos e esses não conseguiram êxito em institucionalizar as particularidades das organizações de ensino. Peter (2001, p. 77) relata que a SESu/MEC desenvolveu uma metodologia que permite coletar dados referentes à avaliação gerencial dos institutos federais de ensino superior (IFES) e transformá-los em indicadores que apoiam a tomada de decisões.

Apesar do avanço na demarcação dos custos, o Sistema de Apuração de Custos (SAC), desenvolvido pela SESu/MEC, apresenta algumas dificuldades. Segundo Peter (2001, p.102), um dos principais problemas consiste em tratar-se de mais uma ferramenta de controle externo às instituições, uma vez que o sistema é alimentado em cada uma delas, mas consolidado pela SESu/MEC.

De acordo com Martins (2008, p. 41), o termo custeio tem como significado “método de apropriação de custo”, e cada profissional utiliza o que mais se adequar a sua área de atuação ou que melhores informações gerarem ao gestor da empresa, dependendo assim da necessidade de informações de cada organização. Esses métodos direcionam a contabilização das despesas e dos custos para a vizabilização da valorização dos produtos e serviços.

Precisa-se ter um instrumento capaz de ser não somente um conjunto de normas, fluxos ou rotinas, mas um método que dependa primordialmente da qualidade das ações diárias da equipe com a finalidade de produzir serviços/produtos de boa qualidade, como também maximizar o lucro. Para o presente estudo é adotado o método de custeio ABC, por ser o mais adequado para empresas de serviços e ser a base da metodologia proposta por Peter (2001).

2.1.1 Custeio baseado em atividades (ABC)

Em pesquisas realizadas no Brasil, o Activity Based Costing – Custeio Baseado em Atividades (ABC) teve início em 1989 na Universidade de São Paulo (USP), por Nakagawa (2009). As distorções na sistemática de custeamento tradicional, principalmente nos mais utilizados citados acima, cooperaram para o aparecimento do ABC. Esse custeio é uma metodologia que facilita a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam consumo de recursos em uma instituição.

O grande desafio, a espinha dorsal, a verdadeira *arte* do ABC está na escolha dos direcionadores de custos, que são os fatores que determinam a ocorrência de uma determinada atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos. (PETER et al , 2003, p.96),

Nesse sentido, para Kaplan e Cooper (1998), o Custeio Baseado em Atividades é um método poderoso aplicável a qualquer tipo de organização, mesmo tendo suas origens nas fábricas. Atualmente, muitas empresas que prestam serviços também estão obtendo benefícios com o seu uso.

Alguns autores demonstram que as organizações situadas em um mercado totalmente competitivo terão a necessidade de utilizar custos mais aperfeiçoados para precificar seus serviços/produtos, e o ABC constitui essa ferramenta estratégica que auxiliará para a permanência da empresa economicamente no mercado.

Pode-se avaliar que uma das características do sistema é fazer a identificação das atividades desenvolvidas dentro da empresa e, conseqüentemente, identificar o seu consumo pelos serviços prestados ou produção.

A idéia básica do ABC é tomar os custos das diversas atividades da Instituição e entender seu comportamento, encontrando bases que relacionem os produtos e essas atividades. Isso porque esse método “pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. (BORNIA, 2002, p.122).

De modo geral, o uso do rateio é antigo. Segundo Nakagawa (2009, p. 27), eventualmente, o ABC pode-se utilizar do rateio, deixando claro que o mesmo faz essencialmente é o rastreamento do consumo dos recursos. Percebe-se com efeito, a relevância do rastreamento que o ABC realiza nas atividades mais importantes de uma organização, substancialmente as que consomem maiores parcelas dos recursos localizados nas áreas de engenharia, logística de armazenamento, movimentação, transporte e distribuição de materiais, produtos, entre outras.

Portanto, o ABC é um proporcionador para a apropriação direta dos custos indiretos e o rateio deve ser usado só em última instância. Martins (2008, p. 87) informa que o Custeio Baseado em Atividades “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Contata-se no ABC uma nova metodologia que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar os diversos caminhos dos recursos por meio dos direcionadores de custo. Nesse sentido, trataremos a seguir de um melhor entendimento de “direcionadores” para, conseqüentemente, uma melhor compreensão da implantação do ABC.

Direcionador de custos, também conhecido como *cost driver*, é um instrumento utilizado pelo método de custeio ABC para alocar custos às atividades e dessas para os produtos. Assim, Nakagawa (1994) define direcionador de custo como “[...] o fator que determina ou influencia o consumo de recursos pelas atividades e destas para os produtos, deduzindo-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos.”

Portanto, o custeio baseado em atividades não pode ser restringido apenas a um sistema de Contabilidade Gerencial de custos, pois este tem grande utilidade na definição e relação entre os custos e suas causas fornecendo-lhes informações para que os gerentes

possam atuar nestas causas tentando minimizá-las ou se possível eliminá-las. Por meio do ABC os gestores terão uma ferramenta poderosa para gestão de melhorias, a qual se trata do Gerenciamento Baseado em Atividades - ABM (*Activity-Based Management*).

2.1.1.1 O sistema de custeio ABC como apoio à gestão das instituições prestadoras de serviços educacionais

Ressalta-se que a eficiência dos gestores educacionais pode ser melhorada com as informações geradas pelo sistema de custeio por atividades. Nesse sentido, qual a sua matéria-prima? Como se dá o processamento das atividades? Tentando fazer uma relação de semelhança entre os objetos diferentes aos sistemas de produção, nota-se a necessidade de se fazer uma adaptação das ferramentas do ABC para tratar destas particularidades.

Pode-se visualizar uma estrutura comum para todas as instituições gerenciadoras de serviços educacionais, onde os produtos ofertados são ensino, pesquisa e extensão, embora cada universidade/faculdade/centro possua estrutura própria de funcionamento, obedecendo às normas legais que as autorizam, e independente de uma ou outra possuir aumento ou diminuição de despesas relativas a recursos.

Leite (1999) agrupa as estruturas em quatro macro-atividades, como a da Reitoria/Direção, de Apoio Administrativo, de Apoio Acadêmico (ao ensino, pesquisa e extensão) e de Ensino (incluindo além do ensino, a pesquisa e a extensão).

O ABC é uma ferramenta gerencial que dá a organização uma visão clara de sua economia interna e externa, voltada para fins gerenciais e estratégicos. Assim, é uma ferramenta que visualiza melhor os custos por meio das atividades em uma organização.

Para Nakagawa (1994), o ABC é realmente uma inovação metodológica, que pode mudar a atitude dos gestores, tornando-os mais inovativos e criativos. Em vez de saber do desempenho de sua área apenas através dos relatórios tradicionais, que retratam aquilo que já aconteceu ou deveria ter ocorrido, agora eles poderão antecipar seus desempenhos futuros, tornando-os ainda mais eficientes e eficazes.

2.2 Custos nas Instituições Gerenciadoras de Serviços Educacionais

As instituições de ensino são bastante complexas, e as de apoio às universidades mais ainda, pois, apesar de apresentarem diversas peculiaridades, realizam as mesmas atividades-fim, ou seja ensino, pesquisa e extensão.

Por desenvolverem basicamente as mesmas atividades, essas instituições apresentam estruturas organizacionais bastante similares. Nas palavras de Peter et al (2003, p. 6), as variações aparecem nos órgãos de assessoria, complementares e suplementares. No número de unidades, também há variações quanto aos recursos financeiros destinados a cada uma delas. Esta similaridade de estrutura facilita bastante a possibilidade de maior generalização na aplicação de uma metodologia comum de apuração de custos as mesmas.

Segundo Peter et al (2003) a preocupação maior de um sistema de custos deve estar concentrada no tratamento dos custos fixos, exatamente pelo fato de representarem a parcela mais significativa dos custos das instituições que ofertam ensino superior, que para Leone (2002) são os custos para planejamento e tomada de decisões.

As instituições gerenciadoras de educação superior podem propiciar a obtenção de diversos custos, tais como; por discente, do ensino, da pesquisa, da extensão, das unidades de extensão, entre outros. De acordo com Amaral (2004), o mais debatido é o custo por discente, que divide o total dos recursos aplicados na instituição pelo número total de estudantes.

Nesse sentido, apresentar-se-á a seguir proposta de Peter (2001), que norteou o andamento deste estudo, baseado nas limitações e superações da proposta, tentando

empreender esforços acadêmicos da busca de uma metodologia para solucionar o problema do custeamento nas instituições gerenciadoras de ensino.

2.3 Proposta de Peter (2001)

O modelo elaborado por Peter (2001), foi fundamentado no Custeio Baseado em Atividades (ABC), sendo o mais indicado na constituição de um sistema de custos para instituições que apresentam grande diversidade de produtos/serviços e elevados custos fixos.

Peter (2001) apresenta alternativa ao SAC, sistema adotado pelo MEC, mas que não vem atendendo às necessidades dos gestores sobre informações de custos. A viabilização do modelo ocorreu junto a Universidade Federal do Ceará (UFC), que serviu como estudo para aplicação-piloto, no qual, para a implementação do sistema, propôs a sequência de oito etapas: (1) definição do escopo; (2) definição de objetivos e resultados esperados; (3) definição do objeto de custeio; (4) identificação, análise e classificação das atividades relevantes desenvolvidas em cada uma das unidades organizacionais da Instituição; (5) identificação e seleção dos fatores de consumo de recursos pelas atividades; (6) cálculo do custo das atividades; (7) cálculo dos volumes referentes aos fatores de consumo de recursos; (8) cálculo dos índices de consumo de recursos pelas atividades, ou taxas.

De acordo com itens citados, elenca-se a seguinte situação: (1) o modelo considera somente os gastos efetuados com recursos oriundos do orçamento da própria Instituição, pois outras considerações poderiam comprometer a relação custo x benefício, além de parecerem irrelevantes; (2) as atividades são classificadas em primárias e secundárias, de acordo com a relação direta ou indireta junto às atividades-fim; (3) recomenda-se construir um “Dicionário de Atividades”, com o nome e o objetivo de cada atividade; (4) levantar os custos necessários para o funcionamento de cada unidade organizacional, subdivididas em: pessoal e encargos sociais, materiais de consumo, serviços de terceiros e depreciação; (5) identificar os custos de cada atividade e (6) alocar os custos diretos, em seguida os custos indiretos e, caso não seja encontrado vínculo entre os custos e as atividades, estes custos devem ser alocados à instituição como um todo, evitando rateios.

Consoante a exposição da proposta apresentada, visualiza-se a idéia de que a maior preocupação desse sistema de custeamento está concentrada no tratamento dos custos fixos, por representarem a parcela mais significativa dos custos das instituições.

A seguir são apresentados os fundamentos teóricos que auxiliam na visualização das características da instituição onde o estudo será aplicada as fundações de auxílio às universidades públicas, denominadas “terceiro setor”.

2.4 As instituições de apoio às universidades públicas

As organizações privadas, sem fins lucrativos, enquadradas pela classe acadêmica como terceiro setor, vem aumentando sua participação nas atividades de caráter coletivo sem fins sociais. São ainda pouco conhecidas no meio acadêmico, mas despertam a atenção do Estado e de boa parte da população. Assim, o grande desafio para o Estado e a sociedade é evitar que as fundações/institutos não primem pelas corretas ações.

Dentre as instituições de ensino, das 236 públicas, 93 são federais, 82 estaduais e 61 municipais. As particulares dividem-se em duas categorias: particulares com fins lucrativos e privadas sem fins lucrativos, que podem ser comunitárias, confessionais ou filantrópicas. As particulares são compostas de 1.579 instituições e as comunitárias, confessionais ou filantrópicas por 437.

De acordo com Sampaio (2000), a partir de 1980, observam-se várias tendências do setor privado: a) a estabilização, seguida de declínio da participação relativa das matrículas

privadas no ensino superior; b) aumento de universidades privadas e centros universitários; c) desconcentração regional e interiorização dos estabelecimentos particulares e de suas matrículas; e d) crescimento acelerado do número de cursos e ampliação do leque de carreiras oferecidas pelo setor privado.

Em meio a um ambiente altamente dinâmico, o poder competitivo das organizações pode ser avaliado por sua capacidade de decidir, influir nos processos que lhe interessam e antecipar às ameaças ou às oportunidades. Esse novo contexto de participação de responsabilidades poderá abrir um novo caminho para a gestão integrada de políticas públicas, onde os agentes sociais se configuram como novo elemento agregador na sociedade.

Dessa forma, a existência de fundações/instituições de apoio à universidade devem ter uma relação de cooperação. Metodologicamente, devem ser parte do pressuposto de que a universidade pode ser tratada como um campo social, que agentes sociais travam relações e estratégias internas e externas, alcançando a missão da universidade. Como qualquer outro tipo de organização uma universidade, para sobreviver, terá que priorizar os seus ganhos para poder ter condições de investir, manter e melhorar as condições físicas, bem como garantir a capacitação dos seus colaboradores e docentes.

Em suma, o terceiro setor vem colaborando nas seguintes questões: inclusão de indivíduos que desconhecem seus direitos; inclusão na educação; alavanca para o avanço das atividades-fim na educação superior; entre outras em que as iniciativas do Estado são distantes e não alcançam os menos favorecidos. Dessa forma, para que os institutos/fundações não sejam mal interpretados, é importante que exista uma boa relação entre a universidade e o denominado terceiro setor, de maneira a fazer avançar o controle e a fiscalização de seus atos, bem como avaliar o desempenho econômico-financeiro e o cumprimento das suas responsabilidades sociais e fiscais.

Dessa forma, é preciso adotar políticas e escolher estratégias para conviver em ambientes de rápidas mudanças e valores, com o intuito de implantação de ações de planejamento que auxiliem na antecipação de decisões e coordenação das atividades da universidade e o chamado terceiro setor, com vistas aos resultados desejados, que incluam a expansão e qualidade do ensino superior para o desenvolvimento do País.

2.4.1 Desafios da gestão estratégica de custos nas instituições gerenciadoras de prestações de serviços educacionais

Para Johnson e Kaplan (1998) os atuais sistemas de custeio datam, basicamente, de mais de um século, e foram desenvolvidos com o objetivo de produzir informações sobre oportunidades de redução de custos e melhoria de desempenho nas empresas.

Ressaltou Martins (2008, p. 22), que a contabilidade de custos, nessas últimas décadas, passou de mera auxiliar para importante arma de controle e decisões gerenciais.

De acordo com Leone (1991, p. 20), a Contabilidade de Custos engloba técnicas para o registro, organização, análise e interpretação de dados relacionados à produção ou à prestação de serviços. Dessa forma, quando acumula os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos: a) determinação de custos, b) controle das operações, c) tomada de decisões.

A gestão estratégica é um novo conceito fundamentado nas premissas da globalização dos mercados, implicando um contexto de reestruturação e flexibilização dos processos produtivos, de transnacionalização, fenômeno esse que percebido a partir desde os anos 1960 onde as filiais das empresas multinacionais superaram em valor de produção o comércio mundial, e a preocupação extrapolou o ambiente da empresa para todo o sistema do qual ela faz parte.

A Gestão Estratégica de Custos ocupa esse espaço, fundamentando-se na importância de analisar o contexto para se entender melhor as estratégias e

decisões no nível empresarial. Assim, a Gestão Estratégica de Custos analisa os custos sob um contexto mais amplo, visando desenvolver vantagens competitivas e dar suporte à tomada de decisões no ambiente da globalização. SILVA (1999, p. 18).

Com efeito o acirramento da concorrência e a preocupação com a determinação e definição dos custos como fator estratégico levaram à necessidade de se repensar os sistemas de custeio com ênfase na determinação do custo dentro deste ambiente de competitividade. Dessa forma, a análise do custo evoluiu para novos sistemas de gerenciamentos, tais como *ABC* e *Balanced Scorecard*, que possibilitam o melhor uso de informações sobre custos para a tomada de decisões.

Segundo Shak e Govindarajan (1993, p. 13), com o surgimento da gestão estratégica e com a evolução dos custos, resultou-se uma associação de três temas-chave:

- análise de cadeia de valor: conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matéria-prima até o produto final entregue ao consumidor (SHAK E GOVINDARAJAN, 1993, p. 13-14);

- análise de posicionamento estratégico: compreende a forma como a empresa decide competir, sendo citadas por Shak e Govindarajan, (1993, p. 17) a estratégia de liderança de custos, ou seja, ter menores custos que os concorrentes sem prejuízos para a qualidade do produto, e a estratégia de diferenciação, que significa oferecer produtos diferenciados a um custo compatível com o da concorrência. Por fim, trata-se da avaliação das oportunidades ambientais externas, dos recursos existentes, da definição de metas e de um conjunto de planos de ação para realizá-los;

- análise de direcionamento de custos: assim denominados por serem os fatores que determinam os custos das empresas. De acordo com Shak e Govindarajan (1993, p. 20), é a busca pela compreensão da complexa interação de direcionadores de custos em ação numa determinada situação.

Gerenciar custos com eficácia exige um enfoque amplo, externo à organização. Porter (1980) chamou esse enfoque de cadeia de valor. O conjunto de atividades de uma empresa, de qualquer setor, desde as matérias-primas básicas até o produto/serviço final, é criador de valor.

A Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar, controlar e assegurar dentro de uma empresa o uso apropriado e também responsável de seus recursos, que se modifica com as novas características do sistema econômico representado pela globalização.

Motta (1999) relata que se torna evidente a importância do estudo de técnicas de gestão que visa a auxiliar o administrador das organizações.

Nesse sentido a gestão de custos procura agrupar o planejamento estratégico e administrativo em processo único ou atividade e assegurar que para a administração ser eficaz não basta à interdependência de fatos, mas também a descoberta de mecanismos que gerem resultados, pois a Ciência da Gestão está totalmente ligada com o aprendizado.

Percebe então que trata de um desafio aos responsáveis pela gestão de custos para utilizar instrumentos capazes de produzir informações que permitam à administração conhecer o custo de cada produto ou serviço gerado e formular indicadores de resultado que possam ser assimilados e utilizados por toda a comunidade acadêmica, seja pública ou privada. Conforme Alonso (1999), medidas de custos e eficiências estão diretamente ligadas.

3 Metodologia

Este estudo tem caráter propositivo, pois procura arquitetar um sistema de apuração de custos para as instituições de apoio às universidades, que seja, na medida do possível, o mais completo, econômico, de fácil aplicabilidade e que respeite a realidade dessas organizações.

3.1 Procedimentos metodológicos

Neste estudo, além de entrevistas semi estruturadas com os gestores do IEPS, foram utilizadas observações diretas dos processos e atividades realizadas para que seus propósitos fossem atingidos; bem como pesquisas bibliográficas, documentais, cobrindo informações contábil-gerenciais, entre outros documentos disponibilizados pelos gestores.

O estudo foi dividido em 3 etapas. A primeira etapa preocupou-se em identificar uma bibliografia sobre educação e custos, tendo como foco a gestão de custos na tomada de decisão. A segunda teve origem em uma revisão da literatura, em livros, dissertações, teses, artigos publicados em periódicos, além de investigações na internet, sobre possíveis estudos realizados na área do custos e especificamente do custeio ABC. Dentre as metodologias descobertas para o desenvolvimento de uma proposta de modelo no decorrer da pesquisa, optou-se por utilizar a metodologia aplicada por Peter (2001), na qual se detectou que, por meio dela, se alcançariam respostas para as perguntas orientadoras da pesquisa e os objetivos deste estudo, respeitando a estrutura matricial da Instituição. Finalmente, a terceira etapa foi alicerçada pelos conhecimentos adquiridos, constituídos do desenvolvimento do método proposto. Inicialmente, preparou-se a arquitetura do método, depois, sua proposta.

O estudo foi realizado tendo como unidade de análise o Instituto de Estudos e Pesquisas do Sobralense (IEPS), tomando-se por base sua estrutura administrativa e acadêmica. Este atendeu todos os fatores considerados enriquecedores e também relevantes à pesquisa, começando pela complexidade na estrutura física e na estrutura acadêmica.

O presente estudo tenciona-se verificar a viabilidade e a capacidade de atender à proposta de criação e, ao mesmo tempo, verificar as limitações. Para tanto, será realizada uma aplicação no Instituto de Estudos e Pesquisas Sobralense.

3.1.1 Caracterização da instituição

O Instituto de Estudos e Pesquisa Sobralense (IEPS), é uma organização gerenciadora de cursos superior, o qual possui sede e foro na cidade de Sobral, Estado do Ceará. O IEPS tem por objetivo a prestação de serviços de assessoria, consultoria, execução de pesquisas de trabalhos junto às prefeituras municipais, empresas, órgãos públicos e privados, escolas e universidades, nos campos de reciclagem de conhecimento, arquitetura organizacional, cursos regulares ou extensivos, cursos de especialização e de desenvolvimento, planejamento, treinamento de recursos humanos e qualificação profissional.

3.1.2 Identificação, análise e classificação das atividades relevantes desenvolvidas – Dicionário de Atividades para IEPS

Para elaboração e adaptação do dicionário de atividades, coletou-se informações para identificação e análise das atividades, por meio de observações nas células organizacionais (Diretoria, coordenadorias, unidades de extensão e células de assessorias), de aplicação de questionários, reuniões com os pesquisados, entrevistas e mini-palestra, a fim de selecionar as atividades e processos relevantes realizados em cada uma dessas células.

Primeiramente, ocorreram reuniões com o grupo definido no escopo. Em seguida, preocupou-se com a exposição do tema, que foi explorado em três dias de palestras, trabalhando: a conceituação do tema, sua valia em qualquer organização e a forma de ações na implementação. Outro assunto abordado na apresentação foi a importância da continuidade e do acompanhamento através de avaliações periódicas, assegurando o aperfeiçoamento contínuo.

Após, tratou-se do método *storyboards* (reunião de um grupo de pessoas para a discussão e solução de problemas). Aconteceram três reuniões, com os profissionais diretamente envolvidos no processo. A referida ação foi amplamente aceita por parte dos participantes, podendo-se considerar que a utilização dessa técnica foi muito útil para o desenho da metodologia proposta.

Por fim, houve a execução das entrevistas, as quais foram conduzidas sob forma de diálogo/entrevista com o grupo envolvido, constituindo elemento-chave para implementação do custeio. O roteiro da entrevista foi enviado previamente, por *e-mail*, a todos os envolvidos diretamente com o processo de implementação, com intuito de ter-se respostas consistentes às questões privilegiadas.

Diversas considerações podem ser feitas das informações obtidas quando da aplicação do modelo na organização em foco, tendo como princípio a comparação dos custos das atividades primárias e secundárias.

Foram identificadas 49 atividades, sendo 05 primárias, 17 primárias/auxiliares, 27 secundárias/auxiliares. As atividades primárias estão subdivididas em centro de custos de ensino, pesquisa e extensão. Já as secundárias subdividem-se em administração geral, finanças, recursos humanos, materiais e patrimônio.

3.1.3 Identificação e seleção dos fatores de consumo de recursos pelas atividades ou direcionadores de custos

Para identificação dos direcionadores das atividades, foram necessárias visitas ao Instituto, com intuito de realizar questionamentos pertinentes baseados nos quatro parâmetros de Kaplan (1998), juntos aos responsáveis por cada célula. Os centros de custos foram definidos e, em sequência, teve-se condições de determinar o custo unitário do direcionador e o custo dos produtos por atividades.

Em seguida acha-se o custo total de cada unidade de extensão para o IEPS. Após os levantamentos, alocam-se todos os custos unitários dos direcionadores de atividades, formando-se o total dos custos de cada curso e de cada aluno, podendo o IEPS identificar os cursos mais proveitosos e os que oferecem mais ônus.

Diante das considerações, este sistema ABC, juntamente com um plano de contas, poderão fornecer vários relatórios financeiros/contábeis, auxiliando a Direção Geral e as coordenadorias a avaliar as informações quanto ao desempenho dos cursos oferecidos. Poderão ainda ser confrontados resultados de vários períodos, por meio do resultado operacional e da lucratividade e, com base nessa ação, realizar planejamentos.

3.1.4 Cálculo do custo das atividades

Essa a etapa consiste na apuração do custo das atividades das células organizacionais e em seguida a realização a alocação dos custos às atividades relevantes realizadas em cada unidade organizacional. Para a realização do processo, foram descartados os valores referentes à depreciação, pelo fato da impossibilidade de informação com a devida

confiabilidade sobre os bens pertencentes ao IEPS, espalhados em suas 51 unidades de extensão e na própria sede.

Os custos das células organizacionais deverão ser identificados mediante levantamento dos elementos de custo de cada unidade, conforme pode ser observado no quadro abaixo. A partir desses valores, procura-se relacionar esses custos às atividades por meio dos direcionadores de estágio.

O quadro 1 apresenta os valores dos custos alocados às unidades organizacionais da IEPS, no ano (exercício) de 2010. No referido quadro, são apresentados os recursos consumidos pela instituição estudada, de acordo com os respectivos Direcionadores de Recursos e Unidades Organizacionais, definidos na pesquisa de campo.

UNIDADES ORGANIZACIONAIS	SALÁRIOS	ENCARGOS	MATERIAS DE CONSUMO	SERVIÇOS DE TERCEIROS	TOTAL
Direção Geral	85.572,24	29.779,08	21.754,79	100.117,57	237.223,68
Coordenadoria Acadêmica	353.869,08	146.675,28	12.762,10	22.323,62	535.630,08
Coordenadoria Administrativa	89.057,40	45.764,28	33.727,94	181.402,30	349.941,92
Coordenadoria Financeira	168.105,24	64.425,48	11.842,96	7.402,84	251.776,52
Coordenações de Área	87.024,00	23.262,00	14.388,90	15.355,17	140.030,07
Unidade de Extensão	2.993.335,00	777.967,77	64.873,53	328.440,45	4.164.616,75
TOTAL DA INSTITUIÇÃO	3.776.962,96	1.087.873,89	159.350,22	655.041,95	5.679.219,02

Fonte: Adaptada de Peter (2001)

Quadro 1 - Gastos Totais das Unidades Organizacionais do IEPS Exercício Financeiro de 2010.

3.1.5 Cálculo dos volumes referentes aos fatores de consumo de recursos ou direcionadores de custos

A distribuição dos volumes total de horas para as atividades secundárias e primárias foi estabelecida pelo gestor de cada centro de custo. Todos os centros de custos do IEPS, com suas respectivas atividades e o volume de atividade total, foram estabelecidos pelos gestores de cada centro. Baseou-se nas entrevistas aplicadas junto aos responsáveis pelos centros de custos, tendo sido determinadas as horas trabalhadas conforme calendário do ano de 2010, pelo seguinte raciocínio: o IEPS executou suas atividades conforme calendário estabelecido pela Coordenadoria Acadêmica em consenso com a Diretoria Geral. Mediante cronograma dos dias trabalhados, foram estabelecidas para a realização dos cálculos os 241 dias de trabalho letivos, 60 semanas no ano, 7 dias por semana, e de oito a dez horas diárias de trabalho. Ressalte-se que o cálculo foi realizado também com base no número de funcionários por departamentos.

4 Análise dos resultados

Nas instituições prestadoras de serviços, principalmente as voltadas para educação superior, as pesquisas observatórias e de opiniões constituem-se recursos de grande importância para a avaliação dos resultados buscados. A sua utilização neste estudo forneceu indícios essenciais sobre a imagem que a organização aparenta para a comunidade que serve, ou seja, de que forma a direção visualiza os elementos que compõem o cálculo dos serviços e, conseqüentemente, a forma como são repassados para os usuários.

Várias reflexões podem ser feitas diante das informações obtidas quando da aplicação do modelo no IEPS, iniciando-se por mostrar os três grupos de centro de custos, com suas respectivas atividades e seus custos por atividade como no Quadro 2, que trata do “Consumo dos Recursos pelas Atividades”.

GRUPO 01: CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS				
CENTROS DE CUSTOS	CUSTO TOTAL DO CENTRO DE CUSTOS	ATIVIDADES	% CONS. POR ATIVIDADE	CUSTO POR ATIVIDADE
DIREÇÃO GERAL	R\$ 237.223,68	Desenvolver visão e estratégia	25%	R\$ 59.305,92
		Formular a política geral do IEPS	15%	R\$ 35.583,55
		Traçar diretrizes e normas técnicas gerais	10%	R\$ 23.722,37
		Outras não descritas aqui	50%	R\$ 118.611,85
TOTAL			100%	R\$ 237.223,68
COORDENADORIA ADMINISTRATIVA	R\$ 349.941,92	Criar e gerenciar estratégias de RH.	15%	R\$ 52.491,29
		Gerenciar recursos de informação e de RH.	20%	R\$ 69.988,38
		Gerenciar distribuição de pessoal.	15%	R\$ 52.491,29
		Outras não descritas aqui.	50%	R\$ 174.971,00
TOTAL			100%	R\$ 349.941,92
COORDENADORIA ACADÊMICA	R\$ 535.630,08	Monitorar atividades de Ensino e Graduação	25%	R\$ 133.907,52
		Superintender órgãos de apoio acadêmico.	25%	R\$ 133.907,52
		Gerenciar o setor de registros acadêmicos	10%	R\$ 53.563,01
		Outras não descritas aqui	40%	R\$ 214.252,04
TOTAL			100%	R\$ 535.630,08
COORDENADORIA FINANCEIRA	R\$ 251.776,52	Processar transações .	20%	R\$ 50.355,30
		Conduzir o controle interno.	20%	R\$ 50.355,30
		Análise financeira de alunos	15%	R\$ 37.766,48
		Outras não descritas aqui	45%	113.199,44
TOTAL			100%	R\$ 251.776,52
GRUPO 02: CENTROS DE CUSTOS DE ATIVIDADES SECUNDÁRIAS				
COORDENAÇÕES DE ÁREA	R\$ 140.030,07	Realizar planejamento acadêmico	25%	R\$ 35.007,52
		Administrar as Unidades de Extensão	30%	R\$ 42.009,02
		Gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.	35%	R\$ 49.010,52
		Prestar assessoria educacional	10%	R\$ 14.003,01
TOTAL			100%	R\$ 140.030,07
GRUPO 03: CENTROS DE CUSTOS DAS ATIVIDADES PRIMÁRIAS				
UNIDADE DE EXTENSÃO	R\$ 4.164.616,75	Realizar ensino	25%	R\$ 1.041.154,19
		Realizar Pesquisa	30%	R\$ 1.249.385,03
		Realizar Extensão	35%	R\$ 1.457.615,86
		Apoiar Ensino, Pesquisa e Extensão	10%	R\$ 416.461,68
TOTAL			100%	R\$ 4.164.616,75

Fonte: IEPS. 2010

Quadro 2 - Consumo dos recursos pelas atividades.

Analisando o percentual consumido por cada centro de custo, pode-se detectar que a “Coordenadoria Acadêmica” e as “Unidades de Extensões” são as Unidades que consomem o maior número de recursos. Mesmo executando atividades que estão ligadas diretamente ao ensino, pesquisa e extensão e possuindo grande absorção de atividades, sugerem-se ações gerenciais para corrigir inadequadas alocação de recursos, tentando assim atingir o equilíbrio.

O modelo proposto presta-se a análises relevantes que podem auxiliar o gestor a otimizar a alocação dos seus recursos, buscando relacionar custos a resultados. Por exemplo, comparando:

- o custo da atividade de ensino com o número de alunos formados;
- o trabalho realizado com pesquisa e extensão com relação ao número de publicações;

- o custo das unidades de extensão com relação a inadimplência;
- os custos ofertados com relação ao interesse da comunidade acadêmica;
- a efetividade dos trabalhos executados por célula com relação aos custos, entre outras.

Partindo dessas sugestões, outras análises e comparações podem ser acrescentadas, sempre procurando a melhoria dos processos executados pela Instituição.

No presente estudo, as atividades secundárias foram reunidas em dois grupos: atividades de Apoio à Administração Geral do IEPS e atividades de Apoio às Atividades Primárias, totalizando 37 atividades. Destas, 26 suportam a Administração Geral e 11 as atividades primárias, representando, respectivamente, 55,39% e 44,61% dos custos das atividades de apoio, estando nítida a relevância destas à Administração Geral do Instituto com, 54,49% do custo total das atividades secundárias.

Tabela 1 – Custo Total das Atividades Secundárias do IEPS (Exercício 2010).

ATIVIDADES DE APOIO A ADMINISTRAÇÃO GERAL	Custos	%
Desenvolver visão e estratégia	R\$ 59.305,92	3,92
Formular a política geral do IEPS	R\$ 35.583,55	2,35
Traçar diretrizes e normas técnicas gerais	R\$ 23.722,37	1,57
Outros – não descritos aqui	R\$ 1.395.990,49	92,16%
TOTAL	R\$ 1.514.602,33	100

Fonte: IEPS. 2010

Ao examinar este resultado, pode-se constatar que o consumo de recursos totais pelas atividades secundárias não está direcionado aos objetivos-fins do IEPS. Uma vez que o apoio ao ensino de graduação, pesquisa e extensão, não consta das atividades contempladas com maiores volumes de recursos, exceto as atividades de “Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação” e “Supervisionar os órgãos de apoio acadêmico”, que estão classificadas em segundo e terceiro lugares respectivamente como atividade de apoio às primárias.

Dentre as atividades de apoio à Administração Geral, a que apresenta maior taxa é a “Desenvolver Visão Estratégica”, foi indicado, no decorrer da pesquisa, que o número de reuniões realizadas no ano de 2010 para debater, reformular ou propor novas estratégias para a instituição foi relativamente baixo em relação aos recursos consumidos.

Utilizando-se o volume dos direcionadores de atividades secundárias e primárias, no caso horas, cada gestor responsável pelo centro de custos recebeu um quadro com as 38 atividades levantadas para eles preencherem com a distribuição das horas utilizadas no decorrer dos 241 dias, 60 semanas e 12 meses referentes ao ano de 2010, e conforme registros no ponto digital e nos documentos registradores de tais informações, o qual foram transferidas das atividades primárias e secundárias.

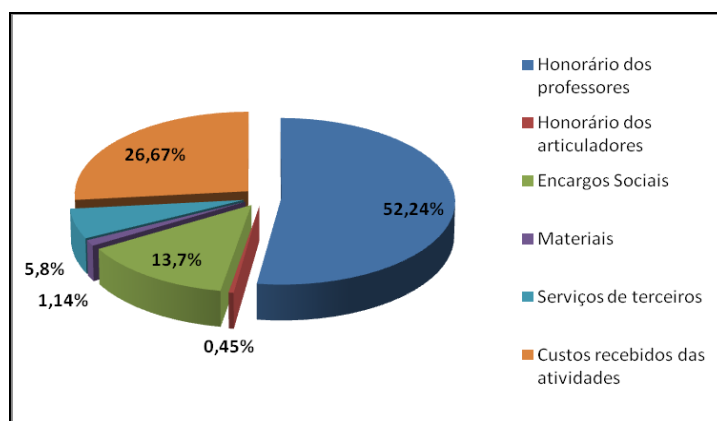
O último passo da transferência de recursos às atividades primárias e secundárias foi apurado de acordo com a medição das atividades, através dessas pode-se definir o custo total das atividades primárias que foram transferidos aos objetos de custeios do IEPS, ou seja, a cada unidade de extensão.

Analisando o Quadro 12, observa-se o custo individual de algumas das 51 unidades de extensão, no entanto vale ressaltar que o estudo foi feito para todas as unidades. E, seguidamente o Gráfico 5 relativo aos percentuais do total de cada recurso consumido.

Unidade de extensão	Horas aula	Honorário dos professores	Honorário dos articuladores	Encargos sociais	Materiais	Serviços de terceiros	Custos recebidos das atividades	Total
Cariré	180	3.420,00	510,00	1.021,41	72,48	366,97	1.692,29	7.263,15
Crateús	10435	190.075,00	510,00	49.533,04	4.202,08	21.274,22	98.105,87	374.135,20
Guaraciaba do norte	11985	213.540,00	510,00	55.631,60	4.826,25	24.434,26	112.678,37	423.605,47
Itapipoca	23700	439.590,00	510,00	14.381,99	9.543,78	48.318,06	222.818,30	858.862,13
Jaibaras	60	1.230,00	510,00	452,23	24,16	122,32	564,10	2.962,81
Jordao	210	3.720,00	510,00	1.099,38	84,57	428,13	1.974,34	8.026,42
Pedra branca	90	1.710,00	510,00	576,98	36,24	183,49	846,15	3.952,85
Poranga	735	13.380,00	510,00	3.610,01	295,98	1.498,47	6.910,19	26.939,65
Sobral	10390	189.935,00	510,00	49.496,66	4.183,96	21.182,47	97.682,79	373.380,88
Tamboril	180	3.930,00	510,00	1.153,96	72,48	366,97	1.692,29	7.905,70
Tianguá	9375	169.785,00	510,00	44.259,67	3.775,23	19.113,15	88.140,15	34.958,21

Fonte: IEPS 2010.

Quadro 12 – Total dos Objetos de Custos.



Fonte: IEPS. 2010.

Gráfico 5 - Percentual dos Custos totais dos objetos de custos.

Com base nos dados apurados, percebe-se elevado percentual com relação a honorários de professores, chegando a 52,24%, o qual se dá pelo fato do pagamento ser efetuado baseado no número de horas de trabalho e na titulação dos professores, ou seja, quanto maior o número de turmas, maior será o número de docentes e de honorários.

As cinco maiores unidades de extensão consideradas dentro do estudo são as seguintes: Crateús R\$ 98.105,87; Guaraciaba do Norte R\$ 112.678,37; Itapipoca R\$ 222.818,30; Tianguá R\$ 88.140,15; e Sobral R\$ 97.682,79. Contata-se que essas cinco unidades oferecem os diversos cursos do IEPS, ao contrário das demais unidades que se concentram apenas nos cursos de licenciaturas, que, pelos anos em que o Instituto está no mercado, esses cursos encontram-se saturados, mas como já descrito anteriormente, o IEPS não possui uma controladoria que possa nas suas 445 horas gastas para desenvolver visão estratégica uma forma de planejar estratégias que identifiquem a demanda, dentro dos cursos ofertados pelo Instituto, qual o melhor para ser proposto no processo seletivo.

O quadro mostra que as unidades de extensão de Cariré, Jaibaras, Jordão, Pedra Branca, Poranga e Tamboril representam unidades que ofertam cursos poucos atrativos transferindo apenas custos para o IEPS.

Todas as unidades de extensão podem ser analisadas minuciosamente, elaborando assim para a instituição relatórios gerenciais que facilitaram informações para tomadas de decisões voltadas aos serviços prestados que estão ligados diretamente com a missão e visão

do IEPS, ressaltando-se que essas decisões diante do trabalho proposto podem ser analisadas individualmente pelas peculiaridades da organização, tais como: município, cursos, número de turmas, número de alunos, infraestrutura, dentre outras.

Relativamente ao custeio ABC, e às informações levantadas no decorrer da análise dos resultados, percebe-se que a implantação do método de custeamento aqui proposto será de grande relevância, visto que o IEPS não possui um sistema de custos que possa dispor aos administradores subsídios sobre o volume dos dados que originam o consumo/gasto dos recursos da empresa. Dessa forma, o desenho proposto se mostrou como perfeita ferramenta no auxílio à Direção Geral, suas respectivas coordenadorias e assessorias educacionais, galgando a execução de transformações mais eficazes e sólidas que cooperem para eficácia e eficiência da instituição.

5 Conclusão

Os objetivos específicos são considerados as etapas para se alcançar o objetivo geral. Este foi sendo alcançado à medida que, no decorrer do estudo, foram expostos os principais métodos de custeios, tendo sido definido o método de custeio mais adequado para a pesquisa e realizada a aplicação do método proposto. Ao final desses passos, atingiu-se o objetivo geral, qual seja, o desenvolvimento de uma metodologia que possibilita a visualização de uma gestão de custos que possa auxiliar na tomada de decisões.

Todas essas ações, além da melhoria das diretrizes institucionais sendo realmente executadas, juntamente com o modelo proposto, resultarão na eficiência e eficácia das ações do IEPS. Ressalta-se que, na observância da viabilidade da proposta buscou atender as peculiaridades e condições atuais da organização, e, apesar das dificuldades encontradas, obtiveram-se informações importantes para a implementação da nova proposta de gerenciamento. Acredita-se que, se a Instituição aderir a implantação de reorganizações na estrutura, bem como no sistema de controle, os resultados poderão ser aperfeiçoados e positivos.

Pode-se certificar no decorrer da pesquisa a importância da utilização do sistema de custeamento aqui proposto, o qual foi adequado às particularidades da Instituição, resultando em busca de informações gerenciais mais precisas, com intuito de tomadas de decisões assertivas, visando a melhorias futuras, como também adotar que uma metodologia como o ABC, cuja preocupação é melhorar a compreensão para alocação dos custos fixos de forma satisfatória com relação ao consumo dos recursos.

Recomenda-se que sejam realizados novos estudos que permitam comparações entre instituições que tenham características afins. Em resumo, teorias que nortearam a investigação, somadas aos resultados apresentados, apontam, no decorrer da elaboração científica, que o uso do sistema de custeamento aliado ao planejamento estratégico podem produzir redução nos custos, controle interno e vantagem competitiva sustentável, podendo trazer aos administradores o crescimento do IEPS sob sua confiança.

Referências

- AMARAL, N. C. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência. **Revista Avaliação – Revista de Avaliação Institucional da Educação Superior**. São Paulo, v. 9, n. 2, p. 115-125, jun., 2004.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília, n 1, p 37-32, jan.-mar., 1999.
- BODINI, Vera Lúcia. **Planejamento estratégico em universidades**. Disponível em <http://members.tripod.co.uk>. Acessado em 27/09/2010.
- BORNIA, A. C. Considerações sobre o custeio por atividade. **II Congresso internacional de custos**. Asunción (Paraguay) set/2002.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

LEITE, H. C. T. **Avaliação do desempenho de universidades federais, através de um modelo de custos:** aplicação na Universidade Federal de Rondônia – **UNIR**. 1999. Dissertação (Mestrado Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.

LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade Custos**. São Paulo: Atlas, 1991.

LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade Custos**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos** - 6. ed. São Paulo : Atlas, 2008.

MOTTA, Paulo Roberto. **Transformação organizacional:** a teoria e a prática de inovar. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

NAKAGAWA, M. **ABC. Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

NAKAGAWA, M. **ABC. Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2009.

administrar o futuro das empresas. 5. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2007.

PORTER, Michael E. (1991). **Estratégia Competitiva**. Rio Janeiro: Campus, 1980.

PETER, M. G. A. **Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentada no Activity Based Costing:** Uma abordagem de controladoria estratégica. Dissertação de Mestrado: Universidade de São Paulo, 2001.

PETER, M. G. A.; MARTINS, E. ; PESSOA, M. N. M.; PETER, F. A. Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentada no Activity Based Costing. **Anais da XXVII**. Reunião Anual da ANPAD, São Paulo, 2003.

SAMPAIO, Helena. **Ensino superior no Brasil:** o setor privado. São Paulo: Hucitec, 2000. 408 p.

SHAK, Jonh K. & GOVINDARAJAN, Vijay. **Strategic Cost Management:** The new tool for competitive advantage. New York: The Free Press, 1993.