

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”  
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ANDRE LUIZ PALU SIVIERO**

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

**MARÍLIA  
2009**

ANDRE LUIZ PALU SIVIERO

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

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:

Prof<sup>ª</sup>. Vânia Cristina Pastri Gutierrez

**MARÍLIA**  
**2009**

Siviero, André Luiz Palú.

A importância da Gestão de Custos como instrumento de competitividade em Instituições de Ensino Superior: um estudo de caso no Centro Universitário Eurípides de Marília – Univem / André Luiz Palú Siviero; orientador: Vânia Cristina Pastrí Gutierrez. Marília, SP: [s.n.], 2009.

71 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2009.

1. Instituições de Ensino Superior 2. Gestão de Custos 3. Custos - Controle

CDD: 658.1552



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"  
Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM  
Curso de Ciências Contábeis.

André Luiz Palú Siviero - 36314-6

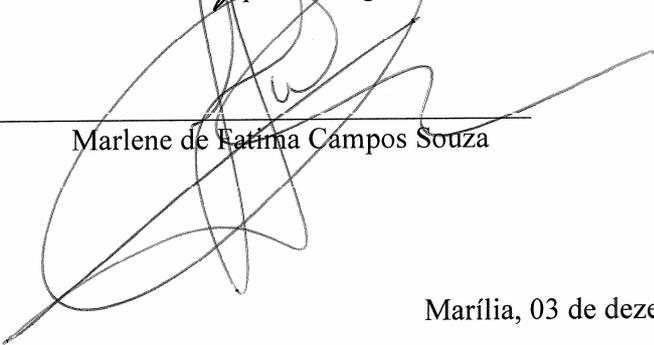
TÍTULO "A IMPORTÂNCIA DA GESTÃO DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE  
COMPETITIVIDADE EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO DE  
CASO NO CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA - UNIVEM "

Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em  
Ciências Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em  
Ciências Contábeis.

Nota: 10,0

ORIENTADOR:   
Vania Cristina Pastri Gutierrez

1º EXAMINADOR:   
Moacir Spadoto Righetti

2º EXAMINADOR:   
Marlene de Fatima Campos Souza

Marília, 03 de dezembro de 2009.

*À minha família, pelo seu amor e confiança  
depositados em mim.*

*Aos meus amigos: Adriana, Érica, Mecias,  
Patrícia, Silvia e Renan, por todas as alegrias  
vividas.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me presentear com o dom da vida e por permitir que eu chegasse até aqui.

Aos meus pais Luiz Carlos Siviero e Neusa Fátima Palú Siviero (*in memoriam*), ao meu irmão Marcos e a toda minha família pelo apoio incondicional, e por propiciar um canto seguro, para onde eu sempre posso retornar.

À Prof<sup>a</sup>. Vânia Cristina Pastri Gutierrez, minha orientadora, que através de sua orientação e contribuição possibilitou a conclusão desse trabalho, como também a todos os docentes ao longo desses quatro anos.

À direção da Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, em especial à Pró-Reitora Administrativa Marlene de Fátima Campos Souza, pelo auxílio e contribuição a este trabalho.

Aos meus amigos, sempre presentes, que me deram apoio e incentivo para continuar, mesmo quando faltavam forças para prosseguir.

E, por fim, a todas as pessoas que me ajudaram de alguma forma, para que eu pudesse concluir esse trabalho como também essa graduação.

Sete coisas distinguem o sábio do ignorante: o sábio não fala em presença de quem o ultrapasse em ciência ou idade; nunca interrompe quem fala; não responde nunca com precipitação; interrompe com método e responde com precisão; discute as questões segundo a ordem por que foram postas; quando não compreende uma coisa confessa este fato com franqueza, e curva-se ante a verdade.

O ignorante faz precisamente o contrário.

Piquet Avot

SIVIERO, André Luiz Palú Siviero. **A importância da Gestão de Custos como instrumento de competitividade em Instituições de Ensino Superior: um estudo de caso no Centro Universitário Eurípides de Marília – Univem.** 2009. Trabalho de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2009.

## **RESUMO**

O presente trabalho tem como objetivo apresentar a importância da gestão e do controle de custos em uma instituição de ensino superior, visando amenizar os impactos causados pelo uso ineficaz dos métodos de custeio neste segmento. É importante que se evidencie a necessidade de uma redução eficaz dos custos, realizando confrontações entre determinados sistemas de custeio e identificando o que é mais viável a cada entidade. A partir dessa pesquisa é apresentada uma correlação entre a importância e uso dos sistemas de custos em uma instituição de ensino superior privada, buscando exemplificar e comprovar a significativa contribuição da gestão de custos e da contabilidade gerencial para a entidade em questão. A pesquisa também busca ressaltar a importância da gestão de custos como uma vantagem estratégica e competitiva para a prestação de serviço de educação superior. E finalmente, é apresentado um estudo de caso no Centro Universitário Eurípides de Marília - Univem, onde aplica-se o método de custeio ABC evidenciando as principais vantagens observadas neste sistema de gestão de custos para as instituições de ensino superior.

**Palavras-chave:** Instituições de Ensino Superior, Gestão de Custos, Custos Controle.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Organograma Institucional.....	45
---	----

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC: Activity-Based Costing (Custeio Baseado em Atividades)

CRC-SP: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo

IES: Instituições de Ensino Superior

INEP: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais

MEC: Ministério da Educação e Cultura

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
Objetivos.....	11
Objetivos Gerais .....	11
Objetivos Específicos .....	12
Metodologia.....	12
CAPÍTULO 1 – INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR.....	14
1.1 Conceito.....	14
1.2 Instituições de Ensino Superior no Brasil.....	16
1.3 Interação das IES com o mercado .....	19
1.4 Planejamento Estratégico nas IES .....	21
CAPÍTULO 2 – CUSTOS .....	25
2.1 Introdução aos Custos.....	25
2.2 Classificação dos Custos .....	27
2.3 Elementos de Custos.....	28
2.4 Métodos de Custeio .....	30
CAPÍTULO 3 – GESTÃO DE CUSTOS .....	33
3.1 Custos para Tomada de Decisões .....	33
3.2 Custos para Melhoria de Resultados .....	35
3.3 Custos na Atividade de Serviços .....	37
3.4 Custos e o Processo de Gestão .....	40
CAPÍTULO 4 – ESTUDO DE CASO.....	43
4.1 Objeto de Estudo .....	43
4.2 Breve Histórico da Instituição .....	44
4.3 Estrutura Hierárquica.....	45
4.4 Missão da Instituição .....	46
4.5 Sistema de Alocação de Custos .....	47
4.6 Demonstrações Contábeis do Período .....	48
4.7 A importância da Gestão de Custos.....	50
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	53
REFERÊNCIAS .....	55
ANEXOS .....	59
ANEXO A – Demonstrações Contábeis do Período .....	59

## INTRODUÇÃO

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

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

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

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

O Ministério da Educação e Cultura (MEC) caracteriza as instituições de ensino superior quanto a sua competência e responsabilidade.

Instituições de Ensino Superior oferecem cursos superiores em pelo menos uma de suas diversas modalidades, bem como cursos em nível de pós-graduação. Universidades são instituições pluridisciplinares, públicas ou privadas, de formação de quadros profissionais de nível superior, que desenvolvem atividades regulares de ensino, pesquisa e extensão.

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

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

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

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

Além das limitações aos sistemas gerenciais de custos nas IES e da utilização de reduzidas bases de rateio, o problema maior de uma gestão eficaz está na falta de uniformidade e precisão na alocação de custos. Torna-se importante que se identifique cada custo ao objeto que o causou, e que se faça a correta alocação.

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

## **Objetivos**

Segundo Oliveira (1997, p. 243) os objetivos, dentro de uma pesquisa científica “trata-se de uma proposta que se faz com relação à análise, ao estudo e à pesquisa de um determinado fenômeno, com a finalidade de explicitá-lo”.

Os objetivos são os pontos a que se dirige a pesquisa, ou seja, é a forma como irá se apresentar uma solução para o problema.

## **Objetivos Gerais**

Esse trabalho tem como objetivo geral o enfoque do estudo da importância do uso da Gestão de Custos pela Contabilidade Gerencial no processo de administração e de tomada de decisões contábeis de uma Instituição de Ensino Superior.

Definir o conceito, a finalidade e os benefícios que a Gestão de Custos pode trazer no processo de planejamento e estruturação, verificar a sua contribuição para a melhoria dos resultados institucionais, analisar a sua colaboração no processo de tomada de decisões, as peculiaridades da gestão de custos no segmento de serviços, e mostrar que o efeito de uma mudança estratégica afeta as atitudes contábeis.

## Objetivos Específicos

- Analisar as Instituições de Ensino Superior.
- O contexto histórico das IES no país.
- A interação da IES com o mercado.
- O papel da Gestão Estratégica nas IES.
- A classificação dos Custos.
- Os custos como tomada de decisões.
- Os custos na melhoria dos resultados.
- A gestão de custos e sua importância.

## Metodologia

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

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

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

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

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

Mezzaroba e Monteiro (2004, p. 122) citam que:

No estudo de caso, o objeto sofre um recorte metodológico radical, de maneira que o pesquisador assume o compromisso de promover sua análise, de forma profunda, exaustiva e extensa, o que equivale a dizer que deverá examinar seu

objeto sempre levando em consideração os fatores que acabam influenciando direta ou indiretamente sua natureza e desenvolvimento.

Laville e Dione (1999, p. 156) complementam essa afirmação dizendo que:

A vantagem mais marcante dessa estratégia de pesquisa repousa, é claro, na possibilidade de aprofundamento que oferece, pois os recursos se vêm concentrados no caso visado, não estando o estudo submetido às restrições ligadas a comparação do caso com outros casos.

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

## **CAPÍTULO 1 – INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR**

### **1.1 Conceito**

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

Sampaio (2005, p. 100) acrescenta que:

As Instituições de Ensino Superior, como qualquer organização, se inserem em um contexto social, político, econômico e cultural onde sofre interferências externas, como aumento de competição por recursos para a consecução de seus objetivos e normatizações do Poder Público.

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

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

No caso das instituições privadas quem cria, mantém e administra a entidade são as pessoas físicas ou jurídicas de Direito Privado, e são organizadas com base na finalidade ou não de lucro.

Conforme o Artigo 77 da Lei 9.394/96, além das entidades públicas, “somente as instituições privadas sem fins lucrativos é que podem receber recursos de origem pública para a manutenção de suas atividades”.

O referido artigo estabelece que tais recursos somente serão repassados às entidades que comprovem finalidade não lucrativa e não distribuam resultados, que apliquem seus excedentes financeiros em educação, que assegurem a destinação de seu patrimônio a entidade de igual personalidade no caso de encerramento de atividades, e que prestem contas ao Poder Público dos recursos recebidos.

Finger e Lima (1999, p. 29) ressaltam que “essa diferenciação tem na distribuição dos recursos públicos seu principal motivo”.

Machado Neto (2002, p. 83) ressalta a importância da distinção entre as entidades públicas e privadas:

Tal preocupação se justifica plenamente em razão da existência, no setor educacional brasileiro, durante muitos anos, de instituições educacionais supostamente ‘filantrópicas e sem fins lucrativos’, que se beneficiaram de diversas isenções de impostos e permitiram, na realidade, o enriquecimento à custa dos cofres públicos, de inúmeros grupos privados.

O INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (2009) dispõe as Instituições de Ensino Superior da seguinte forma:

- Universidades;
- Universidades Especializadas;
- Centros Universitários;
- Centros Universitários Especializados;
- Faculdades Integradas;
- Faculdades;
- Institutos Superiores ou Escolas Superiores e;
- Centros de Educação Tecnológica.

O INEP define ainda o conceito de universidades como “instituições pluridisciplinares, públicas ou privadas, de formação de quadros profissionais de nível superior, que desenvolvem atividades regulares de ensino, pesquisa e extensão”.

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

Tanto as Universidades como os Centros Universitários, sejam eles especializados ou não, são obrigados a manterem programas de pesquisa e de extensão em seu quadro institucional.

No caso das Faculdades ou Faculdades integradas, o INEP (2009) conceitua:

São instituições de educação superior, públicas ou privadas, com propostas curriculares em mais de uma área do conhecimento, organizadas sob o mesmo comando e regimento comum, com a finalidade de formar profissionais de nível superior, podendo ministrar cursos nos vários níveis (seqüenciais, graduação, pós-graduação e extensão) e modalidades de ensino.

Ao contrário das Universidades e dos Centros Universitários, as Faculdades não são obrigadas a manterem programas de pesquisa e extensão, existindo apenas a obrigação do ensino.

É importante ressaltar que essas características se devem às constantes avaliações realizadas pelo Ministério da Educação, reconhecidos pelas condições de trabalho acadêmico e pela qualificação do corpo docente, a que estão sujeitas tais entidades.

O SINAES – Sistema de Avaliação da Educação Superior (2009) destaca os processos de avaliação para as instituições de ensino:

- Auto-avaliação;
- Avaliação externa;
- ENADE – Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes;
- Condições de ensino e,
- Instrumentos de informação (censo e cadastro).

Atualmente, tais processos de avaliação das instituições têm como finalidades principais a autorização para novos cursos, o reconhecimento de cursos já autorizados e a renovação dos reconhecimentos de cursos.

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

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

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

Finger (1997, p. 15) enumera duas origens para as instituições privadas no país:

As instituições privadas, no Brasil, têm, tradicionalmente, duas origens. Ou são ligadas à Igreja ou pertencem a uma família que, a partir de uma escola primária ou secundária, acrescentaram cursos superiores. Nos dois casos o papel das administrações depende de situações muito específicas dentro das Ordens religiosas, Igrejas ou das famílias.

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

Finger (1997, p. 14) reforça ainda que “a administração foi definida como cargo de confiança e o Estatuto descia a pormenores na descrição das funções e dos cargos que deixava pouco espaço a qualquer ação mais criativa”.

Foi a partir de então que a educação superior privada começou a sentir as mudanças refletidas pela relação custo-benefício do ensino. Os constantes preços altos e a concorrência no setor privado fizeram com que algumas instituições fizessem modificações para a melhora da gestão das entidades.

Chegando a década de 50, a educação superior continuava sem grandes alterações, porém “o impulso da industrialização, monopolização e urbanização de um lado, e de outro lado, o populismo foram fatores que marcaram a educação no país”, conforme referencia Sampaio (2005, p. 24).

Ainda na década de 50, precisamente no ano de 1950, surge a FAPESP, a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo, que pôde assegurar que “os constituintes estaduais paulistas destinassem 0,5% da receita do Estado ao trabalho de pesquisadores individuais vinculados às instituições de ensino” segundo afirma Sampaio (2005, p. 24).

Finger (1997, p. 101) complementa, informando que “até por volta de 1960, continuamos, porém, com os agrupamentos de escolas e faculdades”, trazendo mudanças como a visão empresarial para as entidades de ensino, voltada para a produção do conhecimento.

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

Machado Neto (2002, p. 74) afirma que “foi com a regulamentação deste dispositivo constitucional (Constituição de 1946) é que deu origem à primeira Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, a Lei n°. 4.024, de 20 de dezembro de 1961”.

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

Finger (1997, p. 102) destaca que:

Neste período, a questão emergente foi a competição pelo mercado de trabalho, dado o célere desenvolvimento industrial gerado pelo capital estrangeiro, a

necessidade do governo de cooptar a classe média através do acesso ao ensino superior e, até mesmo, o fato de existir um elevado número de jovens abaixo de 25 anos. Desta forma, explica-se a proliferação das escolas superiores isoladas, neste período.

Essa década foi determinante para divisão entre o ensino superior público e o privado. Sampaio (2005, p. 32) complementa que, “o ensino superior público cresceu de forma lenta, optando pelo modelo de universidade, mais oneroso por seu investimento em pesquisa e dedicação em tempo integral de seus docentes”. Em contrapartida, “o setor privado cresceu aceleradamente no período, buscando atender a demanda não contemplada pelo setor público” conforme contrapõe Sampaio (2005, p. 32).

O modelo adotado pelas instituições de ensino do setor público se mostrou ineficaz por demandar muitos mais recursos por parte do Estado, que se mostrou incapaz de aumentar os investimentos, acarretando a migração dos estudantes para o setor privado.

Ainda com relação a expansão educacional do setor privado na década de 70, Sampaio (2005, p. 35) destaca ainda que “um dos componentes de expansão das instituições privadas foi a implantação do crédito educativo, uma maneira de financiamento público para instituições privadas”.

Tal programa de financiamento aos estudantes do setor privado foi aprovado em 23 de agosto de 1975, e atualmente recebe a denominação de Fundo de Investimento em Educação Superior – FIES.

Finalmente nos anos 80, com a promulgação da Constituição Federal do Brasil em 5 de outubro de 1988, iniciam-se os primeiros passos para que se possa editar em 20 de dezembro de 1996, a Lei nº 9.394, a chamada nova Lei de Diretrizes e Bases da Educação.

Para Finger (1997, p. 104):

Tais modificações se traduziram em uma rápida expansão da demanda, em aumento das expectativas individuais e sociais em relação ao ensino superior, em uma mudança do contexto global das forças cultural, tecnológica, econômica e social que acabaram por apontar para a necessidade de se repensar os objetivos, papéis e funções, assim como as expectativas que a própria sociedade tem deste ensino.

No entanto, a expansão do ensino superior no país acentuou o conflito existente entre a quantidade e a qualidade da educação.

Sampaio (2005, p. 37) exemplifica citando que:

Se a expansão quantitativa do sistema de ensino superior privado foi significativa a partir da década de 70, o mesmo não se pode afirmar quanto à qualidade do ensino oferecido, principalmente no que se refere ao desenvolvimento do corpo docente nas IES privadas.

Determinadas instituições privadas não prezam a qualificação do corpo docente, e esse fator reflete na formação acadêmica do aluno. O tempo que determinados profissionais passam em contato com os alunos é pouco e a participação dos alunos em programas de pesquisa e extensão é mínima, limitando-se o contato somente nos horários em que há aulas.

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

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

As instituições, como agrupamento de indivíduos, têm a necessidade de se relacionar com o ambiente externo, se adequando às condições do grupo ao qual está inserido.

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

O ambiente competitivo ao qual as IES estão inseridas sugere uma busca por técnicas e tecnologias que sejam mais eficazes para um melhor desempenho na gestão.

Em seu planejamento de gestão as IES estão constantemente em busca de processos de melhoria no ensino, procurando resolver problemas como as baixas margens de lucro e a diminuição dos custos unitários aos serviços.

Rocha e Granemann (2003, p. 19) garantem que as IES que souberem “identificar tendências e possibilidades de inflexões no processo de desenvolvimento da educação podem preparar-se melhor para a competição, presente e intensa em todos os ambientes”.

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

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

Para Rocha e Granemann (2003, p. 20):

O exercício das atividades de planejamento, no momento de mudanças mais ou menos profundas na organização das sociedades, no conteúdo de conhecimento das novas tecnologias, na crescente conscientização política e social dos cidadãos, torna-se muito mais difícil.

Quando há casos de crises econômicas e falta de empregos, o que acaba prevalecendo são apenas as incertezas, tornando as ações de planejamento mais críticas.

“Em meio a um ambiente altamente dinâmico, o poder competitivo das organizações pode ser avaliado por sua capacidade de decidir, influir nos processos que lhes interessam e de antecipar as ameaças e/ou oportunidades” acrescentam Rocha e Granemann (2003, p. 21).

Tais fatores refletem na necessidade das entidades de se adaptarem à ambientes de constantes incertezas, de aumentarem a participação no mercado, tornando-se mais competitivas, com a busca constante pela inovação.

Finger (1997, p. 97) destaca que “neste final de século, por conseguinte, o mundo está exigindo que as universidades desenvolvam aptidões e formem seus alunos com um conjunto de habilidades diferentes das enfatizadas na pedagogia dos meados deste século”.

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

Tachizawa e Andrade (1999, p. 41) afirmam que:

À medida que o gestor da IES tem êxito em integrar o cliente e unir os interesses deste aos objetivos preestabelecidos no plano estratégico/projeto pedagógico da instituição de ensino, refluiriam os resultados que assegurariam o cumprimento da missão, e, sobretudo a sobrevivência, que é a garantia de que a IES preservará o seu princípio da continuidade.

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

Muitas organizações têm um investimento muito limitado quando se trata de contratação de pessoal, investindo apenas em bibliotecas e laboratórios, não aproveitando da qualificação do corpo docente e administrativo.

Rocha e Granemann (2003, p 26) seguem por essa linha dizendo que “os colaboradores, antes vistos como obreiros manuais e programados, passam a ser criadores autônomos, geradores de idéias e de produtos ou serviços de alto ‘valor’”.

Todos esses fatores geram um maior reconhecimento e uma nova percepção do valor do trabalho, priorizando o conhecimento, a criação e a inovação no interior das organizações.

Além desses pontos, Rocha e Granemann (2003, p. 27) destacam que “precisam gerar credibilidade e também mostrar flexibilidade, sensibilidade e inteligência suficientes para aprender a conviver com culturas organizacionais distintas das suas”.

As mudanças nos ambientes organizacionais demonstram a necessidade de obter métodos mais eficazes de somar experiências e conhecimentos contribuindo para as soluções corporativas.

Rocha e Granemann (2003, p. 82) concluem que “a gestão deve ser suficientemente participativa para dar espaço à criatividade, mas deve ser suficientemente rígida para garantir que todos se centrem no objetivo: criação do valor”.

As instituições de ensino passam por transformações e com auxílio da informação e de novas tecnologias, onde o capital intelectual humano é o mais importante, é que se alcançará sucesso neste ambiente competitivo.

A sobrevivência ou extinção de uma IES dependerá de sua adaptação ou não às condições do ambiente em que está inserida.

## **1.4 Planejamento Estratégico nas IES**

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

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

Oliveira (2005, p. 47) coloca a definição de planejamento estratégico como “o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, visando ao otimizado grau de interação com o ambiente e atuando de forma inovadora e diferenciada”.

Para Catelli (2001, p. 138) “a fase de planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão da empresa”.

Para definir a missão primeiramente deve-se identificar qual é o ramo de negócio da empresa, analisar os clientes potenciais e conhecer o que realmente é valorizado por eles. A missão deve ser definida com base nas necessidades da empresa e não nos produtos ou serviços, guiadas por uma visão de realização, que fornece um direcionamento a longo prazo. É aquela que busca atender as necessidades dos clientes, dos acionistas, da sociedade e também dos funcionários.

Para Oliveira (2005, p. 126) missão pode ser definida como “a razão de ser da empresa”. O referido autor complementa ainda dizendo que a missão é “uma forma de se traduzir determinado sistema de valores e crenças em termos de negócios e áreas básicas de atuação, considerando as tradições e filosofias da empresa”.

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

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

A visão representa um estado futuro desejável da instituição de ensino, como se pretende que ela seja vista e reconhecida. É uma projeção das oportunidades futuras do negócio da organização e uma concentração de esforços na sua busca. Ela define a direção a ser tomada, o caminho que a instituição pretende seguir, refletindo suas crenças e aspirações. Além de apontar um caminho para o futuro, a missão deve representar as maiores esperanças e sonhos da organização.

A fase do planejamento estratégico nas instituições de ensino superior permite estabelecer um direcionamento a ser seguido, com o objetivo de se obter o máximo de eficiência na relação entre a entidade e seu ambiente.

Para Oliveira (2005, p. 64) as entidades esperam, através do planejamento estratégico:

- Conhecer e melhor utilizar seus pontos fortes,
- Conhecer e eliminar ou adequar seus pontos fracos,
- Conhecer e usufruir as oportunidades externas,
- Conhecer e evitar as ameaças externas,
- Ter um efetivo plano de trabalho.

É a partir do planejamento estratégico que se formulam os objetivos para sua execução, analisando as condições internas e externas à instituição e sua evolução esperada. São premissas que a organização deve respeitar para que todo o processo tenha coerência e sustentação.

Esse processo leva em consideração o estilo de gestão de seus dirigentes, a cultura e suas crenças e valores.

Oliveira (2005, p. 89) define crenças e valores como “princípios fundamentais de uma empresa, que fornecem sustentação a todas as suas principais decisões”.

São idéias fundamentais dentre as quais a organização foi construída. Representam as convicções dominantes, as crenças básicas, aquilo em que a maioria das pessoas da organização acredita. São elementos motivadores que direcionam as ações das pessoas na organização, contribuindo para a unidade e a coerência do trabalho, sinalizando o que se persegue em termos de padrões de toda a equipe na busca da excelência.

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

Tachizawa e Andrade (1999, p. 85) definem assim o plano estratégico “como um instrumento de gestão que contém decisões antecipadas sobre a linha de atuação a ser seguida pela IES no cumprimento de sua missão”.

O plano de negócios das instituições de ensino deve contemplar, de forma objetiva, a formulação da estratégia da organização.

Depois de elaborado o plano estratégico, a organização obterá a definição e o desenvolvimento de suas atitudes de execução, imprescindível para o alcance dos objetivos institucionais.

“A fase de execução é exatamente aquela em que as ações são implementadas e surgem as transações realizadas” assim define Catelli (2001, p. 146).

A implantação da estratégia é o momento em que se coloca em prática todo o plano proposto, verificando a orientação do negócio da empresa, a visão da administração, influenciando nas diversas decisões organizacionais da empresa.

A fase de controle corresponde, segundo Catelli (2001, p. 146), “à implementação de ações corretivas, quando os resultados realizados são diferentes dos planejados, no sentido de assegurar que os objetivos planejados sejam atingidos”.

Oliveira (2005, p. 81) aconselha que “o controle e a avaliação sejam realizados passo a passo no desenvolvimento do planejamento estratégico”.

Torna-se extremamente necessário um controle das mudanças de estrutura que, deverá ser permanente, sendo alterado apenas quando houver nova estratégia a ser seguida, visto que o ambiente certamente mudará.

Catelli (2001, p. 138) conclui que “o conjunto de diretrizes estratégicas objetiva evitar as ameaças, aproveitar as oportunidades, utilizar os pontos fortes e superar as deficiências dos pontos fracos”.

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

## CAPÍTULO 2 – CUSTOS

### 2.1 Introdução aos Custos

As entidades são criadas com o fim de atingirem seus objetivos e, dessa forma, tornam-se responsáveis pelos gastos que ocorrem durante esse processo.

Para ofertarem produtos e serviços as empresas devem controlar esses gastos para obterem melhores resultados.

O surgimento do controle de custos é assim explicado por Dutra (1995, p. 15):

Com a descoberta de novas tecnologias e o aparecimento de sistemas complexos de produção, com o conseqüente crescimento das empresas, houve necessidade de maior controle que proporcionasse maior segurança nas aplicações de capital e na manutenção dos sistemas produtivos com apresentação de resultados positivos nas suas operações.

O crescimento e a globalização exigiam novas formas de controle dos custos para que as empresas pudessem obter melhores resultados na produção de seus produtos e serviços.

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

Dutra (1995, p. 28) complementa que o custo é:

A parcela do gasto que é aplicada na produção ou em outra qualquer função de custo, gasto esse desembolsado ou não. Custo é o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou custo é a soma de todos os valores agregados ao bem desde a sua aquisição até a sua comercialização.

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

Normalmente confundem-se custos com despesas e sua diferenciação é assim explicada por Bruni e Famá (2004 p. 27):

Gastos incorridos para a elaboração do produto são contabilmente classificados como custos.

Gastos incorridos após a disponibilização do produto devem ser classificados como despesas.

Para Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 18) as despesas são classificadas como “gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa”.

Quando se trata do processo de produção de bens ou serviços os gastos formam os custos e, conseqüentemente, quando se fala em gerar receitas, os gastos são classificados como despesas.

É importante que se faça a distinção correta entre custos e despesas para a apuração do custo da produção ou do serviço e do resultado de um determinado exercício.

Conforme Dutra (1995, p. 114) “a apuração de custos consiste na acumulação do custo em cada tipo de unidade ou função de custo, cujo valor se deseja conhecer”.

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

Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 19) definem perdas como “gastos anormais ou involuntários que não geram um novo bem ou serviço”.

Bruni e Famá (2004, p. 26) acrescentam nos dizendo que as perdas consistem em “um gasto não intencional decorrente de fatores externos extraordinários ou atividade produtiva normal da empresa”.

As perdas são gastos que ocorrem nas empresas mesmo contra a vontade dos administradores, tornando-se parte do ciclo de produção.

Para que as entidades não venham obter prejuízos é interessante que se evitem desperdícios.

De acordo com Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 19) os desperdícios são “gastos incorridos nos processos produtivos ou de geração de receitas e que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade dos bens, serviços ou receitas gerados”.

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

## 2.2 Classificação dos Custos

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

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

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

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

Essa classificação permite demonstrar as evoluções dos diferentes custos conforme as oscilações na produção ou no faturamento da entidade.

Semelhante a essa classificação pode citar Dutra (1995, p. 37) que propõe a classificação de custos “quanto à formação em fixos, variáveis e mistos”.

Martins (2003, p. 50) afirma que os valores dos custos fixos independem “de aumentos ou diminuições do volume elaborado de produtos”.

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

Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 28) definem que “os critérios de rateio são utilizados para distribuição dos gastos indiretos aos produtos, centros de custos, centros de despesas ou receitas geradas”.

Os critérios de rateio são formas utilizadas pelas empresas para que se faça a alocação dos custos de maneira correta à produção dos bens e serviços.

De acordo com Martins (2003, p. 50) “alguns tipos de custos têm componentes das duas naturezas”, ou seja, “possui uma parcela que é fixa e outra variável”. São os chamados custos e despesas semifixos e semivariáveis.

Os custos e despesas semifixos e semivariáveis são classificados e calculados pelo que seja mais interessante para a organização, seja pela parte dos gastos fixos, seja pela parte dos gastos variáveis.

Os custos variáveis “são os que têm seu valor determinado em função das oscilações na atividade da empresa”, conforme afirma o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995, p. 35).

Os custos e despesas variáveis são aqueles em que seu valor varia conforme o aumento ou diminuição no volume da produção ou dos serviços prestados. Neste caso, a alocação normalmente é feita de forma direta e não se utiliza critério de rateio.

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

Já para Dutra (1995, p. 35) essa identificação é reduzida a dois itens “diretos e indiretos”, classificados “quanto a sua apuração”.

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995, p. 35) afirma que “os custos diretos são fáceis, objetivos e diretamente apropriáveis ao produto acabado, ou seja, são aqueles que podemos identificar como pertencendo a este ou àquele produto”.

Já no caso dos custos indiretos, o referido instituto define assim:

São aqueles incorridos dentro do processo de produção, mas que, para serem apropriados aos produtos, nos obrigam ao uso de rateios, que são artifícios usados para distribuir os custos que não conseguimos ver com objetividade e segurança a quais produtos se referem.

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

## **2.3 Elementos de Custos**

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

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

Para Warren, Reeve e Fess (2001, p. 06) “um custo de material não deve ser apenas parte integral de um produto acabado, mas também parte significativa do custo total do produto”.

Bruni e Famá (2004, p. 49) complementam dizendo que o material direto “é formado pelas matérias-primas, embalagens, componentes adquiridos prontos e outros materiais utilizados no processo de fabricação, que podem ser associados diretamente aos produtos”.

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

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

Uma classificação semelhante é denominada por Bruni e Famá (2004, p. 93) que identifica a mão-de-obra direta como “os esforços produtivos das equipes relacionadas à produção dos bens comercializados ou dos serviços prestados”.

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

Os custos indiretos de fabricação fazem parte de outro item classificado como elemento de custos.

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

Para Warren, Reeve e Fess (2001, p. 07) “esses custos às vezes são chamados de despesas indiretas de fábrica ou encargos indiretos de fabricação”.

“Um dos maiores problemas da contabilidade consiste na forma de transferir os custos indiretos de fabricação aos produtos, processo genericamente denominado rateio”, explicam Bruni e Famá (2004, p. 109).

Os demais custos que participam da transformação da matéria-prima e da execução do serviço resultando em determinado produto ou serviço são classificados como custos indiretos de

fabricação. Esses custos recebem essa denominação em virtude de não dotarem de formas de alocação direta aos produtos.

A correta separação e classificação desses itens é importante para a geração de resultados favoráveis à organização.

## 2.4 Métodos de Custeio

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

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995, p. 36) define custeio como “método de apropriação de custos. Assim, existe custeio por absorção, custeio direto, custeio padrão, etc.”.

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

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

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

Em contrapartida, o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995, p. 36) nos diz que o custeio por absorção consiste na “apropriação aos produtos fabricados pela empresa, de todos os custos incorridos no processo de fabricação, quer sejam de comportamento fixo ou variável”.

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

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

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995, p. 37) afirma que o sistema de custeio direto ou variável:

Consiste em uma apropriação de caráter gerencial, considerados apenas os custos variáveis dos produtos vendidos; os custos fixos ficam separados e considerados como despesa do período, indo diretamente para resultado; dessa forma, possibilitam a apuração da margem de contribuição, quando confrontados os custos variáveis aos valores de receita líquida do período objeto da análise.

Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 189) o custeio direto ou variável:

Fundamenta-se na separação dos gastos em variáveis e fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume de produção e vendas e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção e vendas oscilantes dentro de certos limites.

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

O método de custeio padrão é mais um sistema para registrar e apuração custos nas organizações.

Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 159) classificam o custo-padrão “como sendo o custo normal de um produto”, sendo assim, a sua finalidade principal é “proporcionar um instrumento de controle aos gestores da organização”.

Bruni e Famá (2004, p. 169) complementam a definição de custo padrão como “uma técnica de fixar previamente preços para cada produto que a empresa fabrica”.

O custo-padrão é uma forma de predefinir os valores reais de custos para os bens ou serviços que a empresa produz.

Bruni e Famá (2004, p. 169-170) ressaltam as razões da utilização desse sistema:

Duas das principais razões de se utilizar o custo-padrão consiste no uso gerencial das informações, ou como forma de agilizar os processos de encerramentos mensais. Ressalta-se que essa forma de custeio não é aceita para avaliação de estoques na data de balanço, exceto quando a diferença for irrelevante.

A utilização principal desse método de custeio é a finalidade gerencial, buscando a eficiência do controle de custos. Sua utilização não é aceita para a avaliação de estoques para que não ocorram distorções entre o custo-padrão e o custo real do bem ou serviço.

Perez jr., Oliveira e Costa (2005, p. 232) citam mais uma técnica, “o custeio baseado em atividades”, que permite:

Identificar os processos e as atividades existentes nos setores produtivos, auxiliares, ou administrativos de uma organização, seja qual for sua finalidade (industrial, prestadora de serviços, instituição financeira, entidade sem finalidade de lucros, etc.);  
Identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nesses processos e atividades;  
Atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetros a utilização dos direcionadores (ou geradores) de custos.

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

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

Para finalizar os métodos de custeio, Martins (2003, p. 220) cita o sistema RKW, abreviatura de Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit, um método originário da Alemanha, que “consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”.

Neste método, todos os custos de produção, assim como todas as despesas incorridas na empresa, são alocados aos bens ou serviços.

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

## **CAPÍTULO 3 – GESTÃO DE CUSTOS**

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

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

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

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995, p. 83) sustenta a idéia de que “a contabilidade como sistema de informações deve estar apta a auxiliar os gestores no processo de administração dos negócios”.

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

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

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

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

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

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

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

Figueiredo e Caggiano (2004, p. 34) evidenciam esse argumento:

O propósito básico da informação é habilitar a organização a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis nos quais se inserem: pessoas, materiais, equipamentos, tecnologias, dinheiro, além da própria informação.

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

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

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

Segundo Padoveze (2003, p. 278):

O modelo de decisão da margem de contribuição é o modelo decisório fundamental para a gestão dos resultados da empresa, seja em termos de rentabilidade dos produtos, atividade, áreas de responsabilidade, divisões, unidades de negócios ou da empresa como um todo.

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

Para isso o administrador deve então conhecer o comportamento dos custos e avaliar como deverá agir. Esse conhecimento “permite aos gerentes prever lucros quando os volumes de produção e de vendas mudam”, conforme explica Warren, Reeve e Fess (2001, p. 90).

Padoveze (2003, p. 278) complementa nos dizendo que:

O conceito de análise comportamental de custos, separando-os em custos fixos e variáveis, possibilita uma expansão de possibilidades de análise dos gastos e das receitas da empresa, em relação aos volumes produzidos ou vendidos, determinando pontos importantes para fundamentar futuras decisões de aumento ou diminuição dos volumes de produção, corte ou manutenção de produtos existentes, mudanças no mix de produção, incorporação de novos produtos ou de quantidades adicionais etc.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Iudícibus (1998, p. 138) afirma que:

Grande parte da preocupação dos contadores de custo tem residido no custeamento do produto e apuração de resultados. Isto é altamente compreensível, pois a ênfase de muitos sistemas contábeis é mais para a apuração de resultados do que para finalidades de controle e planejamento.

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

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

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

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

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

Padoveze (2003, p. 308) afirma que “o objetivo central de qualquer decisão empresarial é a criação de valor para o acionista, via retorno sobre o investimento”.

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

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

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

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

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

Os administradores devem estar preparados e atentos com o retorno das informações em relação às suas decisões para poderem avaliar os seus resultados, como também para preparar o planejamento para ações futuras.

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

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

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

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

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

Se antigamente predominava as atividades agropecuárias e industriais, atualmente o que prevalece é o grande número de empresas cujo objetivo principal visa a prestação de algum tipo de serviço.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A determinação do custo do serviço revela sua importância como forma de amparar a tomada de decisão, estabelecendo preços, promovendo e fortalecendo a marca da instituição e

verificando a possibilidade de manutenção, aumento ou exclusão de determinada oferta de serviços.

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

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

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

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

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

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

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

Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 74) “o sistema de gestão de custos mais favorável é aquele que permite mais precisão”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dentro do processo de tomadas de decisão os administradores fazem escolhas que podem definir o futuro das organizações. Nesse contexto a análise de custo tem a função de avaliar as conseqüências que tais decisões podem acarretar para as empresas.

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

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

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

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

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

Contribuem para essa afirmação Hansen e Mowen (2001, p. 34) reforçando que “a mensuração e os relatórios de custos da qualidade são características-chaves dos sistemas de gestão de custos tanto para setores de manufatura quanto de serviços”.

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

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

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

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

Para Bruni e Famá (2004, p. 129) “a departamentalização de custos pode permitir melhoria dos rateios realizados, fornecendo dados mais precisos”.

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

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

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

Hansen e Mowen (2001, p. 425) concluem:

Ao aumentar o valor do cliente para segmentos específicos de clientes e, ao mesmo tempo, diminuir os custos, a organização pode alcançar um estado em que está oferecendo um valor maior por um custo igual, ou mais baixo, do que os seus competidores.

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

## **CAPÍTULO 4 – ESTUDO DE CASO**

### **4.1 Objeto de Estudo**

A Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – Univem, objeto desse estudo de caso, é uma Instituição de Ensino Superior, atuando na prestação de serviços de educação superior, concentrando suas atividades na cidade de Marília.

Para Laville e Dionne (1999, p. 157) o estudo de caso:

É preferentemente usado para o fim de precisar os conhecimentos adquiridos, esclarecê-los, aprofundá-los, destacar, por exemplo, as particularidades ligadas a uma ou a outra das fobias, atualizar a diversidade de suas manifestações em função dos indivíduos.

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

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

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

## **4.2 Breve Histórico da Instituição**

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

A sua instituição foi feita por cidadãos que se dedicavam à direção do Educandário "Dr. Bezerra de Menezes", tornando-se assim o instituidor da Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha.

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

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

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

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

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

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

Assim, em 22 de julho de 2003 a Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, através da Portaria MEC nº 2.016 era credenciada como o Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, com publicação pelo Diário Oficial da União nº 141, Seção 1, de 24 de julho de 2003.

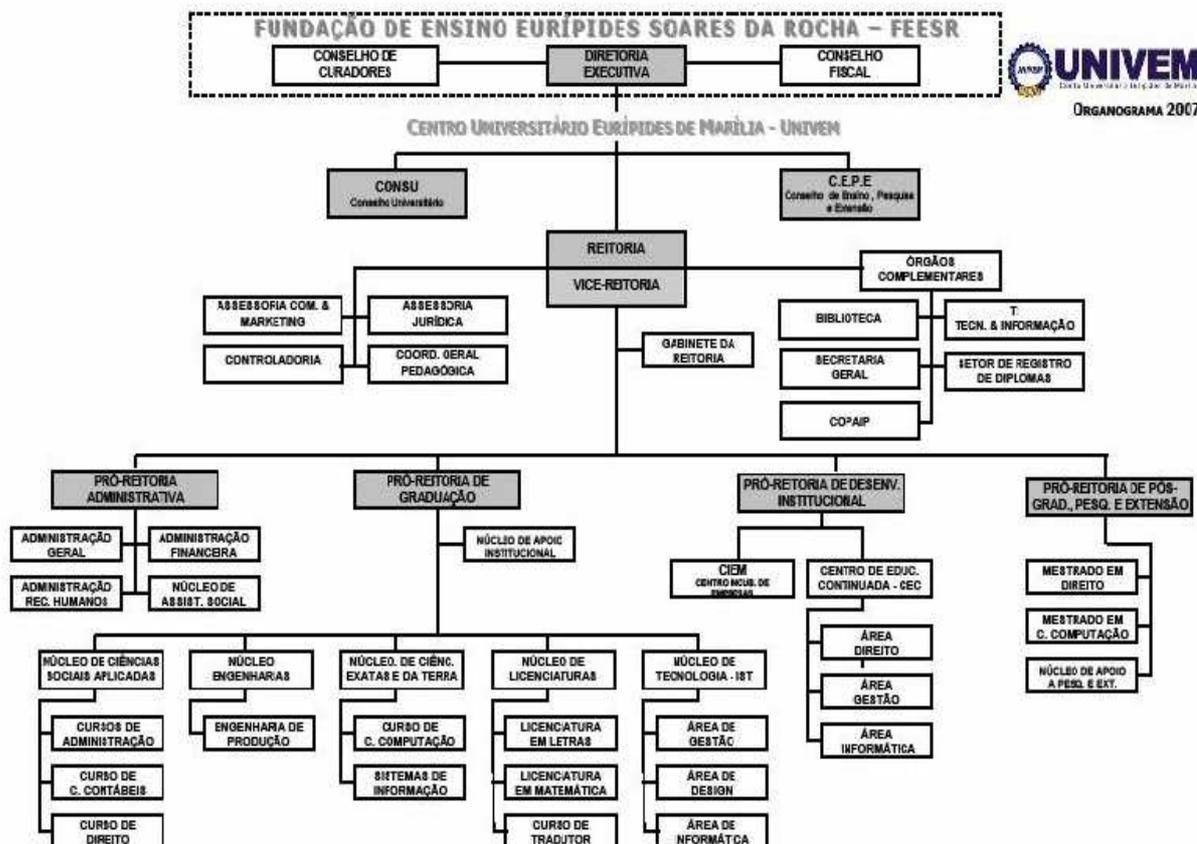
### 4.3 Estrutura Hierárquica

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

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

A seguir, cita-se o organograma da Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, exemplificado através da Figura 1, não especificando os componentes da diretoria e do quadro funcional:

Figura 1 – Organograma Institucional



Fonte: Elaborada a partir das informações colhidas na instituição

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

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

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

#### **4.4 Missão da Instituição**

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

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

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

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

O Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM tem como missão institucional “promover o desenvolvimento integral de cidadãos, por meio de formação humanista, científica e tecnológica, com visão reflexiva e crítica, capacitando-os a atuar profissionalmente na construção de uma sociedade qualitativamente melhor e socialmente justa”.

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

## 4.5 Sistema de Alocação de Custos

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

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

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

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

Essa metodologia de custeio é uma poderosa ferramenta de estratégia empresarial, pois se utiliza de procedimentos que priorizam a eficácia e a eficiência, reduzindo assim os gastos das instituições, permitindo assim que seja feito um controle efetivo dos seus gastos e evitando os desperdícios.

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

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

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

Segundo Cogan (1994, p. 07) um dos benefícios obtidos pelo custeio ABC:

É o de permitir uma melhoria nas decisões gerenciais, pois deixa-se de ter produtos 'subcusteados' ou 'supercusteados' permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca em última análise otimizar a rentabilidade do negócio.

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

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

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

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

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

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

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

A receita líquida da prestação de serviços educacionais do ano de 2008 foi 9,58% inferior se comparado com o exercício de 2007. Sendo assim o montante referente ao ano de 2007 era de R\$ 23.826.595,00, passando a representar em 2008 um valor de R\$ 21.545.063,00.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Os sistemas de custos também atuam como forma de prestar contas aos gestores e administradores e às diretorias da organização, principalmente na sua utilização para as decisões que envolvem os futuros investimentos.

Quando os gestores e administradores conhecem o resultado real de determinada área e curso, torna-se possível que a diretoria da instituição possa tomar decisões coerentes de planejamento e controle.

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

Tais análises permitem também o aperfeiçoamento no processo dos negócios e resultam em significativas melhorias funcionais às atividades, visto a gestão de custos contribui para a identificação das atividades que consomem recursos em excessos, melhorando a qualidade e reduzindo o tempo de execução do processo.

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

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

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

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

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

A aplicação do método de custeio ABC pela instituição permite identificar as atividades que desembolsem maiores custos, assim como determinar quais dessas atividades agregam ou não valores ao serviço.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## REFERÊNCIAS

BRASIL. LEI nº. 4.024, de 20 de dezembro de 1961, revogada pela Lei nº 9.394, de 1996, com exceção dos artigos 6º a 9º, alterados pela Lei nº. 9.131, de 1995. Fixa as Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

BRASIL. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Diário Oficial da União de 23 de dezembro de 1996.

BRASIL. Decreto-lei nº 3.860, de 9 de julho de 2001. Dispõem sobre a organização do ensino superior, a avaliação de cursos e instituições e dá outras providências. Diário Oficial da União de 10 de julho de 2001.

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

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

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

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

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

COGAN, Samuel. **Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**, 2.Ed., São Paulo: Pioneira; Rio de Janeiro: Grifo Enterprises, 1994.

COLENGHI, Vitor Mature. **O & M e Qualidade Total: uma integração perfeita**, 3.Ed., Uberaba: Ed. V.M. Colenghi, 2007.

Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Custos: Ferramenta de Gestão**, 1.Ed., São Paulo: Atlas, 2000.

Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Custo como Ferramenta Gerencial**, 1.Ed., São Paulo: Atlas, 1995.

DALL' AGNOL, Roberto Mauro. **A contabilidade por atividades como instrumento de gestão universitária – Estudo de caso na UNOESC**, Dissertação de Mestrado, defendida na EPS – UFSC, 2001.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**, 4.Ed., São Paulo: Atlas, 1995.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**, 3.Ed., São Paulo: Atlas, 2004.

FINGER, Almeri Paulo. **Gestão de Universidades: Novas Abordagens**, 1.Ed., Curitiba: Editora Universitária Champagnat, 1997.

FINGER, Almeri Paulo.; LIMA, Sérgio Ferraz de.. **Centros Universitários: Proposta e Gestão**, 1.Ed., Curitiba: Editora Universitária Champagnat, 1999.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**, 1. Ed., São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T.; SUNDREN, Gary L.; STRATTON, William O.. **Contabilidade Gerencial**, 12. Ed., São Paulo: Prentice Hall, 2004.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS. Disponível em: [http://www.educacaosuperior.inep.gov.br/educacao\\_superior.stm](http://www.educacaosuperior.inep.gov.br/educacao_superior.stm). Acesso em: 25/03/2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**, 6.Ed., São Paulo: Atlas, 1998.

LAVILLE, Christian; Dionne, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**, 1.Ed., Porto Alegre: Editora Artes Médicas Sul Ltda.; Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999.

MACHADO NETO, Alfredo José. **Globalização e Gestão Universitária**, 1.Ed., Franca: FACEF, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**, 9. Ed., São Paulo: Atlas, 2003.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**, 2. Ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

Ministério da Educação e Cultura. Disponível em: <http://www.mec.gov.br>. Acesso em: 26/09/2008.

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

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

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

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

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

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

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

SANTOS, Milton; SILVEIRA, Maria Laura. **O Ensino Superior Público e Particular e o Território Brasileiro**, 1. Ed., Brasília: ABMES, 2000.

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

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

## ANEXOS

## Anexo A - Demonstrações Contábeis do Período

## Balanco Patrimonial

FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPIDES SOARES DA ROCHA					
C.N.P.J - 52.059.573/0001-94					
BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO DE 2008 E 2007					
(valores expressos em reais)					
ATIVO	2008	2007	PASSIVO	2008	2007
	R\$	R\$		R\$	R\$
<b><i>Circulante</i></b>	<b><u>4.447.276</u></b>	<b><u>3.872.283</u></b>	<b><i>Circulante</i></b>	<b><u>7.504.717</u></b>	<b><u>7.254.190</u></b>
Disponível	86.103	67.128	Fornecedores	61.194	41.348
Mensalidades a Receber	4.349.564	3.877.131	Obrigações Trabalhistas e Tributárias	1.559.114	1.430.706
(-) Provisão p/ Perdas	(1.111.642)	(1.249.649)	Provisão de Férias	629.667	557.728
Créditos Diversos	610.297	211.841	Empréstimo Financeiros	3.582.351	3.664.902
Adiantamentos	40.237	252.719	Obrigações Diversas	596.705	665.515
Estoques	6.781	5.948	Contribuições Escolares a Apropriar	1.075.687	893.991
Créditos Educativos	253.362	421.020			
Despesas antecipadas	212.572	286.146	<b><i>Não Circulante</i></b>	<b><u>851.389</u></b>	<b><u>1.027.731</u></b>
			Empréstimos e Financiamentos	164.901	494.537
<b><i>Não Circulante</i></b>	<b><u>18.702.520</u></b>	<b><u>19.063.110</u></b>	Parcelamentos	54.988	92.694
			Provisão para Contingências	631.500	440.500
<b><i>Realizável a Longo Prazo</i></b>	<b><u>841.545</u></b>	<b><u>1.009.607</u></b>			
CREDEF - Fundação	394.126	493.301	<b><i>Patrimônio Líquido</i></b>	<b><u>14.793.690</u></b>	<b><u>14.653.470</u></b>
Depósito Judicial	165.419	93.306	Patrimônio Social	14.653.471	14.158.085
Créditos Diversos	282.000	423.000	Superávit/Déficit do exercício	139.069	609.957
			Ajuste de Exercícios Anteriores	1.149	(114.572)
<b><i>Permanente</i></b>	<b><u>17.860.976</u></b>	<b><u>18.053.503</u></b>			
Investimentos	30.759	30.759			
Imobilizado	23.702.229	23.517.924			
(-) Depreciações Acumuladas	(5.872.012)	(5.495.180)			
<b>TOTAL</b>	<b><u><u>23.149.796</u></u></b>	<b><u><u>22.935.393</u></u></b>	<b>TOTAL</b>	<b><u><u>23.149.796</u></u></b>	<b><u><u>22.935.393</u></u></b>

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras

## Demonstração de Resultados do Exercício

<b>FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPIDES SOARES DA ROCHA</b>		
C.N.P.J - 52.059.573/0001-94		
<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO PARA OS EXERCÍCIOS</b>		
<b>FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2008 E 2007</b>		
(valores expressos em reais)		
	<b>2008</b>	<b>2007</b>
	R\$	R\$
<b>RECEITAS OPERACIONAIS</b>		
Prestação de Serviços Educacionais	22.670.592,02	24.931.095,00
<b>(-) DEDUÇÃO DE RECEITAS</b>		
Devoluções de Mensalidades e Taxas	(114.708,07)	(147.958,00)
Desconto Institucional	(1.010.821,27)	(956.542,00)
<b>RECEITA LÍQUIDA</b>	<b>21.545.062,68</b>	<b>23.826.595,00</b>
<b>(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS EDUCACIONAIS</b>		
Custos dos serviços educacionais	(9.498.271,58)	(10.376.495,00)
<b>Superávit Operacional Bruto</b>	<b>12.046.791,10</b>	<b>13.450.100,00</b>
<b>(-) DESPESAS OPERACIONAIS</b>		
Administrativas e Gerais	(4.285.828,85)	(4.405.109,94)
Despesas com Pessoal	(3.124.942,93)	(3.054.290,65)
Gratuidades em Geral	(5.176.893,84)	(6.519.297,25)
Bolsas Institucionais	(229.511,09)	(226.220,08)
Despesas Financeiras	(744.115,92)	(840.209,63)
Receita Financeira	220.226,60	376.405,46
Isenção Previdenciária e Fiscal	3.256.976,68	3.571.523,67
(-) Isenção Previdenciária e Fiscal - Usufruída	(3.256.976,68)	(3.571.523,67)
	<b>(13.341.066,03)</b>	<b>(14.668.722,09)</b>
<b>OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS</b>	-	436.915,00
<b>RESULTADO OPERACIONAL</b>	<b>(1.294.274,93)</b>	<b>(781.707,09)</b>
<b>RECEITAS (DESPESAS) NÃO OPERACIONAIS</b>		
Outras Receitas	1.520.536,74	1.412.620,30
Outras Despesas	(87.192,73)	(20.955,00)
	<b>1.433.344,01</b>	<b>1.391.665,30</b>
<b>DÉFICIT/SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO</b>	<b>139.069,08</b>	<b>609.957,21</b>

## Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

<b>DEMONSTRAÇÕES DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS</b>		
<b>PARA OS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2008 E 2007</b>		
<b>(valores expressos em reais)</b>		
	<b>2008</b>	<b>2007</b>
<b>ORIGENS DOS RECURSOS</b>		
Nas (Das) operações		
Superávit do exercício	139.069,08	609.957,21
Depreciações do Exercício	492.547,04	620.108,00
Ajustes de Exercícios Anteriores	1.149,41	-
Diminuição do Realizável a Longo Prazo	168.062,52	-
Baixa do Ativo Permanente por alienação	29.461,90	40.680,48
<b>Total das Origens</b>	<b>830.289,95</b>	<b>1.270.745,69</b>
<b>APLICAÇÕES DOS RECURSOS</b>		
Nas (Das) operações		
Ajustes de Exercícios Anteriores	-	114.571,98
Aumento do Ativo Permanente	329.486,19	715.992,48
Diminuição do Passivo Não Circ	176.341,64	267.104,46
Aumento do Ativo Realizável a Longo Prazo	-	160.665,43
<b>Total das Aplicações</b>	<b>505.827,83</b>	<b>1.258.334,35</b>
<b>VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO</b>	<b>324.466,12</b>	<b>12.411,34</b>
<b>Demonstração da variação do capital circulante</b>		
<b>Ativo Circulante</b>		
no fim do exercício	4.447.275,82	3.872.283,19
no início do exercício	3.872.283,19	3.982.652,56
Variação	<b>574.992,63</b>	<b>(110.369,37)</b>
<b>Passivo Circulante</b>		
no fim do exercício	7.504.717,21	7.254.190,09
no início do exercício	7.254.190,09	7.376.971,71
Variação	<b>250.527,12</b>	<b>(122.781,62)</b>
<b>Aumento do capital circulante líquido</b>	<b>324.465,51</b>	<b>12.411,25</b>

## **Notas explicativas**

### **1 Contexto operacional**

A Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha é uma Entidade civil, filantrópica e beneficente, sem finalidade lucrativa, imune de tributação, regendo-se pelos Estatutos Sociais e demais disposições legais. A Entidade tem como finalidade o atendimento à infância, ao adolescente, à juventude, ao idoso, o amparo à família e a qualificação profissional de trabalhadores.

### **2 Apresentação e elaboração das demonstrações financeiras**

As demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis aplicáveis no Brasil e em conformidade com a Lei nº 6.404/76 e 11.638/07, que a partir de 1º de janeiro 2008, procedeu alterações nas práticas contábeis adotadas no Brasil, sendo que, também foram observadas as demais disposições complementares de órgãos regulamentadores, as demonstrações estão sendo divulgadas de forma comparativa às do exercício anterior.

#### **Descrições das principais práticas contábeis**

##### **a. Disponibilidades**

Compreendem os valores de Fundo de Caixa, bem como numerários depositados em conta corrente junto a Instituições Financeiras.

##### **b. Mensalidades a Receber**

Representam os valores provenientes de direitos a receber pela contra prestação de serviços educacionais.

c. Provisão para Perdas

A entidade constituiu provisão para possíveis perdas em seus créditos a receber com base em estimativas reais, para fazer face à possíveis perdas.

d. Créditos Diversos

Referem-se a créditos de salário maternidade e convenio firmado junto ao banco Santander, que serão apropriados adequadamente as suas respectivas competências quando do momento de sua realização.

e. Adiantamentos

São valores provenientes de adiantamentos a funcionários e fornecedores, que serão debitados em folha de pagamento e baixados quando do recebimento da nota fiscal do fornecedor.

f. Estoques

Avaliados ao custo médio de aquisição de materiais alocados no almoxarifado que não excede o valor de mercado.

g. Créditos Educativos

Representam os valores a receber provenientes de bolsas não gratuitas concedidas a alunos, a serem reembolsadas quando da conclusão do curso, sendo que, quando no ato do pagamento pelo aluno, os créditos concedidos são convertidos ao valor do crédito atual.

h. Imobilizado

Os bens do Imobilizado estão registrados e demonstrados contabilmente pelo custo de aquisição, deduzidos os respectivos encargos de depreciação, de acordo com a taxa permitida pela legislação.

i. Passivo Circulante e Não Circulante

São registrados por valores históricos contraídos, vencíveis a curto e a longo prazo e atualizados monetariamente quando esta exigência for pertinente.

j. Obrigações Trabalhistas e Tributárias

Registra os valores provenientes de salários a serem pagos, FGTS, INSS, além das contribuições sindicais, PIS sobre folha de pagamento e impostos retidos na fonte a serem recolhidos e outros.

k. Empréstimos Financeiros

Basicamente constitui-se em recursos provenientes de contas garantidas e financiamentos, tomados junto à instituições financeiras, com a finalidade de capital de giro.

l. Contribuições Escolares a Apropriar

Referem-se às matrículas efetuadas no final do exercício de 2008 que serão apropriadas em regime de competência no transcorrer do exercício de 2009 e a depósitos bancários não identificados efetuados em favor da Fundação, que serão baixados quando da apresentação do recibo de depósito pelo interessado depositário.

m. Provisão para contingências

Trata-se de conta onde são registrados os valores de constituição de provisão para eventuais perdas em ações judiciais.

n. Receitas

As receitas são registradas mensalmente, em obediência ao regime da Competência, e são provenientes de mensalidade a receber e outras pequenas receitas.

o. Despesas

As despesas estão apropriadas obedecendo ao regime de competência e foram apuradas através de notas fiscais e recibos em conformidade com as exigências legais-fiscais.

### 3 Mensalidades a Receber

	<u>2008</u>	<u>2007</u>
Mensalidades a Receber	3.437.025	2.930.644
Cheques a Receber - Mensalid.	696.705	697.289
Promissórias Receber - Mens.	215.833	249.198
	<u>4.349.564</u>	<u>3.877.131</u>

### 4 Créditos Educativos

<u>Programa</u>	<u>2008</u>			<u>2007</u>
	<u>Circ</u>	<u>N. Circ</u>	<u>Total</u>	<u>Total</u>
Creduf	240.942	394.126	635.068	866.066
Fies	1.951	-	1.951	37.785
Outros Créditos Educativos	10.469	-	10.469	10.469
<b>Total</b>	<b>253.362</b>	<b>394.126</b>	<b>647.488</b>	<b>914.321</b>

## 5 Imobilizado

	2008	2007
<b><u>Bens não Destinados ao Uso</u></b>		
Objeto de Arte - Quadros e Pinturas	6.039	6.039
Marcas, Direitos e Patentes	8.840	8.840
Direito de Uso - Linha Telefônica	15.880	15.880
	<b><u>30.759</u></b>	<b><u>30.759</u></b>
<b><u>Biblioteca Espírita de Marília</u></b>		
Terrenos	45.000	45.000
Prédios e Benfeitorias	105.710	105.710
Móveis e Utensílios	21.489	21.489
Aparelhagem de Som e Imagem	726	726
Software	1.709	1.709
Videoteca - BEM	6.167	6.167
Livros - BEM	15.535	15.535
Discos e CDs - BEM	316	316
	<b><u>196.652</u></b>	<b><u>196.652</u></b>
<b><u>Bens Destinados ao Uso</u></b>		
Terrenos	2.312.541	2.312.540
Prédios e Benfeitorias	14.005.853	14.005.853
Veículos	279.320	267.712
Máquinas e Equipamentos	335.654	321.916
Equipamentos de Segurança	17.640	17.640
Aparelhagem de Som e Imagem	295.134	292.624
Laboratório de Tradutor - Intérprete	111.236	111.236
Aparelho de Telefonia Celular	9.176	14.020
Becas e Acessórios	9.654	9.654
Banco de Dados - Consulta de Alunos	2.082	2.082
Software - Mantidas	163.229	158.268
Móveis e Utensílios - Fundação	1.256.657	1.250.820
Equipamentos de Informática	2.227.937	2.023.666
Livros Biblioteca	903.074	885.484
Videoteca - Biblioteca	16.379	16.379
Paisagismo - Faculdades	118.955	118.955
Software - CIEM	3.752	3.752
Equipamentos de Informática - Vr. Residual	-	3.763
Motocicletas	3.300	3.300
(-) Deprec.Amort. Acumuladas	(5.872.012)	(5.495.180)
	<b><u>16.199.560</u></b>	<b><u>16.324.482</u></b>
<b><u>Construções em Andamento</u></b>		
Prédios e Benfeitorias	1.011.548	915.174
Conjunto Polisportivo - Ginásio	56.400	56.400
	<b><u>1.067.948</u></b>	<b><u>971.574</u></b>
<b><u>Bens Arrendados</u></b>		
	<b><u>366.057</u></b>	<b><u>530.035</u></b>
<b><u>TOTAL DO IMOBILIZADO</u></b>	<b><u>17.860.976</u></b>	<b><u>18.053.503</u></b>

## 6 Empréstimos e Financiamentos

Refere-se a valores tomados junto a Instituições Financeiras com a finalidade de capital de giro e financiamentos de veículos, ha também alguns créditos a funcionários referentes empréstimos consignados em folha de pagamento.

Banco	2008			2007
	Circulante	Não Circulante	Total	Total
Banespa - Santander	2.795.633	1.444	2.797.078	2.100.563
Brasil	38.391	1.705	40.097	88.312
Itaú	642.964	4.343	647.306	229.522
BNDES	99.416	157.409	256.825	565.583
Outros	5.947	-	-	1.175.460
<b>Total</b>	<b>3.582.351</b>	<b>164.901</b>	<b>3.747.252</b>	<b>4.159.439</b>

## 7 Ajuste de Exercícios Anteriores

Registram-se os efeitos de mudanças de procedimentos contábeis e da retificação de falhas imputáveis ao exercício anterior.

## 8 Gratuidades

Refere-se a bolsas de estudos concedidas a alunos de baixa renda e os beneficiados pelo PROUNI do Governo Federal, além de projetos sociais a população carente.

	2008	2007
Receitas de atividade educacional	17.004.775	17.839.770
Receitas financeiras	220.227	376.405
Outras Receitas	883.930	1.317.063
<b>Total das Receitas efetivas</b>	<b>18.108.932</b>	<b>19.533.238</b>
Gratuidades - Concedidas	5.176.894	6.519.297
<b>Total das Receitas c/Gratuidades</b>	<b>23.285.826</b>	<b>26.052.535</b>
<b>Percentual Aplicado</b>	<b>28,59%</b>	<b>33,38%</b>

## 9 Isenções Usufruídas

Em atendimento ao parágrafo único, artigo 4º, do Decreto nº 2.536 de 06-04-98, são demonstrados a seguir, os valores relativos as isenções previdenciárias e fiscais, como se devido fosse, gozadas durante o exercício.

<b>Contribuição</b>	<b>2008</b>	<b>2007</b>
INSS - Cota Patronal	2.545.886	2.640.242
Cofins	698.575	781.576
CSSL	12.516	54.896
CPMF Estimada	-	94.810
<b>Total</b>	<b>3.256.977</b>	<b>3.571.524</b>

## 10 Patrimônio Social

Representa o patrimônio inicial da Entidade, acrescido dos superávits/déficits apurados anualmente desde a data de sua constituição.

## 11 Contribuições Sociais

### a) COFINS

O Fisco Federal com o amparo na interpretação dada pelo Senhor Secretário da Receita Federal na IN-247/2002, veio lavrar contra a Fundação o Auto de Infração COFINS- N.º 24.048-6 MPF-0811800/0100/04, valores R\$ 5.323.310,70 + R\$ 129.579,04, totalizando o valor de R\$ 5.452.889,74, do período de Fevereiro de 1999 a fevereiro de 2004, cuja notificação veio a ocorrer em 10/12/2004. A Fundação decidiu não recolher a COFINS instituída pela LC. 70/91, com as alterações dadas pela Lei n.º 9718/98 e MP. 2158-35, de 24.08.2001, por se constituir de uma Entidade Beneficente de Assistência Social que goza de imunidade tributária prevista na Constituição Federal e em legislações específicas que regulamentam nosso regime jurídico, sendo assim, com fundamento no entendimento de que a COFINS incidente sobre as mensalidades escolares é inexigível (da mesma maneira que as demais escolas confessionais do Brasil), não

vem promovendo o recolhimento e a contabilização da referida contribuição. Mantendo a posição anterior, a Fundação ingressou tempestivamente com defesa contra a autuação e espera o seu cancelamento, ainda no contencioso administrativo, razão pela qual não efetuou o registro contábil dos valores lançados no referido auto de infração. Até a data do encerramento do exercício 31/12/2008, a entidade não obteve decisão ou manifestação por parte da Secretaria da Receita Federal sobre a Defesa apresentada contra o referido Auto de Infração.

#### b) Previdência

Em que pese a Fundação ser IMUNE às contribuições sociais, cota patronal e terceiros, por ser Entidade Beneficente de Assistência Social, o INSS em fiscalização de rotina, com o único objetivo de prevenir a decadência, entendeu por bem lavrar autos de infração. Um dos autos de infração relevantes é o identificado pelo n.º 37.138.162-2 (11444.001484/2008-77) relativo a contribuições previdenciárias destinadas a Seguridade Social a cargo da empresa (cota patronal e RAT), incidentes sobre o pagamento de remunerações aos segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 08.2003 a 12.2006, no valor de R\$ 14.192.003,49. Outro auto de infração relevante é o de n.º 37.138.163-0 (11444.001485/2008-11) relativo a contribuições previdenciárias, cota patronal, destinadas a Terceiros, denominadas Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE, incidentes sobre o pagamento de remuneração dos segurados empregados, no período de 08.2003 a 12.2006, no valor de R\$ 2.961.813,79. A notificação dos autos de infração ocorreu em 24.11.2008. Ambos foram lavrados e a própria Receita Federal do Brasil, em razão da Imunidade da Fundação, suspendeu a exigibilidade dos créditos tributários, não podendo assim ser exigidos nem cobrados, razão pela qual não foram efetuados os registros contábeis dos valores. Mesmo estando suspensa a exigibilidade, a Fundação optou por apresentar Impugnação, que é a defesa administrativa, em razão da impropriedade do lançamento face à Imunidade.

## **12 Cobertura de Seguros**

Os seguros contratados pela Fundação como medida preventiva são considerados suficientes para cobrir eventuais sinistros.

## Outras informações

Os registros contábeis, fiscais e trabalhistas estão sujeitos ao exame das autoridades fiscais competentes durante prazos prescricionais variáveis consoantes a legislação específica aplicável.

Marília-SP, 31 de dezembro de 2008.

## Balanco Social

1 - Base de Cálculo	2008 Valor (Mil reais)			2007 Valor (Mil reais)		
Receita líquida (RL)	21.545			23.827		
Resultado operacional (RO)	-1.294			-782		
Folha de pagamento bruta (FPB)	11.106			11.828		
2 - Indicadores Sociais Internos	Valor (mil)	% sobre FPB	% sobre RL	Valor (mil)	% sobre FPB	% sobre RL
Alimentação	118	1,06%	0,55%	103	0,87%	0,43%
Encargos sociais compulsórios	954	8,59%	4,43%	1.092	9,23%	4,58%
Previdência privada	0	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
Saúde	619	5,57%	2,87%	627	5,30%	2,63%
Segurança e saúde no trabalho	5	0,05%	0,02%	6	0,05%	0,03%
Educação	750	6,75%	3,48%	764	6,46%	3,21%
Cultura	1	0,01%	0,00%	4	0,03%	0,02%
Capacitação e desenvolvimento profissional	5	0,05%	0,02%	6	0,05%	0,03%
Creches ou auxílio-creche	0	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
Participação nos lucros ou resultados	0	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
Outros	34	0,31%	0,16%	42	0,36%	0,18%
<b>Total - Indicadores sociais internos</b>	<b>2.486</b>	<b>22,38%</b>	<b>11,54%</b>	<b>2.644</b>	<b>22,35%</b>	<b>11,10%</b>
3 - Indicadores Sociais Externos	Valor (mil)	% sobre RO	% sobre RL	Valor (mil)	% sobre RO	% sobre RL
Educação	4.875	-376,74%	22,63%	6.260	-800,51%	26,27%
Cultura	120	-9,27%	0,56%	120	-15,35%	0,50%
Saúde e saneamento	0	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
Esporte	0	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
Combate à fome e segurança alimentar	12	-0,93%	0,06%	15	-1,92%	0,06%
Outros	60	-4,64%	0,28%	52	-6,65%	0,22%
<b>Total das contribuições para a sociedade</b>	<b>5.067</b>	<b>-391,58%</b>	<b>23,52%</b>	<b>6.447</b>	<b>-824,42%</b>	<b>27,06%</b>
Tributos (excluídos encargos sociais)	61	-4,71%	0,28%	103	-13,17%	0,43%
<b>Total - Indicadores sociais externos</b>	<b>5.128</b>	<b>-396,29%</b>	<b>23,80%</b>	<b>6.550</b>	<b>-837,60%</b>	<b>27,49%</b>
4 - Indicadores Ambientais	Valor (mil)	% sobre RO	% sobre RL	Valor (mil)	% sobre RO	% sobre RL
Investimentos relacionados com a produção/ operação da empresa	0	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
Investimentos em programas e/ou	0	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%

projetos externos						
<b>Total dos investimentos em meio ambiente</b>						
	<b>0</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>
Quanto ao estabelecimento de "metas anuais" para minimizar resíduos, o consumo em geral na produção/ operação e aumentar a eficácia na utilização de recursos naturais, a empresa						
	( ) não possui metas ( ) cumpre de 51 a 75% ( ) cumpre de 0 a 50% ( ) cumpre de 76 a 100%			( ) não possui metas ( ) cumpre de 51 a 75% ( ) cumpre de 0 a 50% ( ) cumpre de 76 a 100%		
<b>5 - Indicadores do Corpo Funcional</b>		<b>2008</b>			<b>2007</b>	
Nº de empregados(as) ao final do período						
	302			384		
Nº de admissões durante o período						
	58			65		
Nº de empregados(as) terceirizados(as)						
	16			0		
Nº de estagiários(as)						
	19			21		
Nº de empregados(as) acima de 45 anos						
	97			125		
Nº de mulheres que trabalham na empresa						
	120			152		
% de cargos de chefia ocupados por mulheres						
	7,50%			8,55%		
Nº de negros(as) que trabalham na empresa						
	37			33		
% de cargos de chefia ocupados por negros(as)						
	2,70%			3,03%		
Nº de pessoas com deficiência ou necessidades especiais						
	8			9		
<b>6 - Informações relevantes quanto ao exercício da cidadania empresarial</b>		<b>2008</b>			<b>Metas 2009</b>	
Relação entre a maior e a menor remuneração na empresa						
	13,51			10		
Número total de acidentes de trabalho						
	5			0		
Os projetos sociais e ambientais desenvolvidos pela empresa foram definidos por:						
	( ) direção	( X ) direção e gerências	( ) todos(as) empregados(as)	( ) direção	( X ) direção e gerências	( ) todos(as) empregados(as)
Os padrões de segurança e salubridade no ambiente de trabalho foram definidos por:						
	( ) direção e gerências	( ) todos(as) empregados(as)	( X ) todos(as) + Cipa	( ) direção e gerências	( ) todos(as) empregados(as)	( X ) todos(as) + Cipa
Quanto à liberdade sindical, ao direito de negociação coletiva e à representação interna dos(as) trabalhadores(as), a empresa:						
	( ) não se envolve	( ) segue as normas da OIT	( X ) incentiva e segue a OIT	( ) não se envolverá	( ) seguirá as normas da OIT	( X ) incentivará e seguirá a OIT
A participação dos lucros ou resultados contempla:						
	( ) direção	( ) direção e gerências	( ) todos(as) empregados(as)	( ) direção	( ) direção e gerências	( ) todos(as) empregados(as)
Na seleção dos fornecedores, os mesmos padrões éticos e de responsabilidade social e ambiental adotados pela empresa:						
	( ) não são considerados	( X ) são sugeridos	( ) são exigidos	( ) não serão considerados	( X ) serão sugeridos	( ) serão exigidos
Quanto à participação de empregados(as) em programas de trabalho voluntário, a empresa:						
	( ) não se envolve	( ) apóia	( X ) organiza e incentiva	( ) não se envolverá	( ) apoiará	( X ) organizará e incentivará
Número total de reclamações e críticas de consumidores(as):						
	na empresa _____	no Procon _____	na Justiça _____	na empresa _____	no Procon _____	na Justiça _____
% de reclamações e críticas atendidas ou solucionadas:						
	na empresa _____%	no Procon _____%	na Justiça _____%	na empresa _____%	no Procon _____%	na Justiça _____%
Valor adicionado total a distribuir (em mil R\$):				<b>Em 2008: R\$ 12.009.021,00</b>		
				<b>Em 2007: R\$ 13.439.974,00</b>		
Distribuição do Valor Adicionado (DVA):				1 % governo 91 % colaboradores(as)		
				___ % acionistas 7 % terceiros 1 % retido		
				1 % governo 87 % colaboradores(as)		
				___ % acionistas 7 % terceiros 5 % retido		
<b>7 - Outras Informações</b>						