

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: POLÍTICAS E GESTÃO
INSTITUCIONAL
TURMA ESPECIAL UNOESC – UNC - UNIPLAC

PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS
FUNDAMENTADO NO CUSTEIO VARIÁVEL PARA UMA
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR: O CASO DA
UNOESC DO CAMPUS DE JOAÇABA/SC

MARCO ANTÔNIO HACHMANN

FLORIANÓPOLIS
2001

Marco Antônio Hachmann

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS
FUNDAMENTADO NO CUSTEIO VARIÁVEL PARA UMA
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR: O CASO DA
UNOESC DO CAMPUS DE JOAÇABA/SC**

Dissertação apresentada ao curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Administração.

Orientadora: Ilse Maria Beuren, Doutora

Florianópolis, fevereiro de 2001

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS FUNDAMENTADO NO CUSTEIO
VARIÁVEL PARA UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR: O CASO DA
UNOESC CAMPUS DE JOAÇABA/SC**

Marco Antônio Hachmann

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Título de Mestre em Administração (área de concentração em Políticas e Gestão Institucional) e aprovada, na sua forma final, pelo Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.



Prof. Nelson Colossi, Dr.
Coordenador do Curso

Apresentada junto à Comissão Examinadora integrada pelos Professores:



Ilse Maria Beuren, Dra
Orientadora



Antônio Cezar Bornia, Dr.
Membro



Paulo César da Cunha Maya, Dr.
Membro

*Para minha mãe, que foi em busca de
meu irmão e deixou muitas saudades.*

HACHMANN, Marco Antônio. Proposta de um sistema de custos fundamentado no custeio variável para uma instituição de ensino superior: o caso da UNOESC do campus de Joaçaba/SC. Florianópolis, 2001. 96p. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina.

Orientadora: Ilse Maria Beuren

Defesa: 21/02/2001

Estudo dos métodos de apropriação de custos tradicionais e sua aplicação em instituições de ensino superior, com ênfase no custeio variável. Estuda a estrutura das instituições de ensino superior, o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades. Estuda o caso da UNOESC, campus de Joaçaba. Proposição da aplicação do custeio variável como metodologia de apropriação de custos, e análise dos resultados obtidos sob enfoque de margem de contribuição.

Palavras-chave: Custos; Instituições de Ensino Superior; Custeio Variável

AGRADECIMENTOS

É preciso agradecer. Sempre é preciso agradecer. Pelo sol que nasce, pela chuva que cai, pela noite que chega. Por estarmos aqui, neste momento e neste lugar.

Elaborar uma dissertação não é tarefa fácil. É preciso contar com muita ajuda. De perto, de longe, terrenas, divinas. E eis o momento adequado para agradecer.

Agradeço a Deus, Pai, Misericordioso e Dono de todos os momentos de nossas vidas.

Agradeço à minha esposa, Marina, e minhas filhas, Claudinha e Letícia, por terem tido paciência.

Agradeço à professora Dra. Ilse Maria Beuren, minha orientadora, responsável direta pela qualidade do trabalho, sem a qual não teria conseguido fazê-lo.

Agradeço à Coordenação de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina, professor Dr. Nelson Colossi, incansável batalhador pela interiorização da UFSC.

Agradeço aos professores do curso, que propiciaram belíssimas discussões a respeito dos conteúdos.

Agradeço aos colegas de curso, especialmente à Ardinete, Dorvalina e Jairo, pela companhia e estímulo.

Agradeço, enfim, à Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC, campus de Joaçaba, especialmente aos professores Aristides Cimadon e Célio Alves de Oliveira, pró-reitores de Administração e de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação, respectivamente, pela disposição em oportunizar minha participação no curso.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	iii
LISTA DE FIGURAS	vi
LISTA DE QUADROS	vii
LISTA DE TABELAS	viii
RESUMO	ix
ABSTRACT	x
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Considerações iniciais	1
1.2 Tema e problema	3
1.3 Objetivos	5
1.4 Justificação	6
1.5 Organização do estudo	7
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	9
2.1 Conceituação de Instituição de Ensino Superior	9
2.2 Divisionalização das Instituições de Ensino Superior	14
2.3 A importância de um sistema de custos	17
2.4 Métodos de apropriação de custos	18
2.4.1 Custeio por absorção	19
2.4.2 Custeio variável	22
2.4.3 Custeio baseado em atividades (ABC)	27
2.5 Relação Custo/Volume/Lucro	30
2.5.1 Custos fixos	30
2.5.2 Custos variáveis	32
2.5.3 Margem de contribuição	33
2.5.4 Ponto de equilíbrio	34
3 METODOLOGIA	37
3.1 Perguntas de pesquisa	37
3.2 Definição constitutiva de termos e variáveis	38
3.3 Delineamento da pesquisa	39
3.4 Objeto de estudo	41
3.5 Coleta e análise de dados	42
3.5.1 Tipos de dados	42
3.5.2 Instrumentos de pesquisa	42
3.5.3 Coleta de dados	43
3.5.4 Tratamento dos dados	44
3.6 Limitações da pesquisa	45
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO CASO	46
4.1 Origem da UNOESC	46
4.2 Estrutura organizacional da UNOESC	50
4.3 A organização contábil e o sistema de custos	55
4.3.1 O plano de contas	55
4.3.2 O sistema de custos	58

4.3.3 Os relatórios contábeis	58
4.3.4 A organização do sistema de custos segundo a percepção do responsável pelo mesmo.....	62
4.3.5 A organização do sistema de custos segundo a percepção do dirigente	66
5 PROPOSTA DO SISTEMA DE CUSTOS	69
5.1 Por que custeio variável?	69
5.2 Proposta de um plano de contas fundamentado no custeio variável	70
5.3 Configuração da proposta do sistema de custos	71
5.3.1 Mudanças comportamentais.....	72
5.3.2 Mudanças organizacionais.....	73
5.4 A geração de relatórios com base no custeio variável	73
5.5 O uso das informações para a tomada de decisões dos dirigentes da UNOESC	74
5.5.1 Margem de contribuição.....	74
5.5.2 Ponto de equilíbrio.....	78
6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	80
6.1 Conclusões	80
6.2 Recomendações	83
REFERÊNCIAS	85
ANEXOS	89

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Fluxograma do custeio por absorção.....	21
Figura 2 – Fluxograma do custeio variável.....	25
Figura 3 – Variação dos custos fixos de acordo com o volume de produção.....	31
Figura 4 – Comportamento dos custos variáveis de acordo com os volumes de produção.....	33
Figura 5 – Gráfico do ponto de equilíbrio.....	35
Figura 6 – Organograma da UNOESC – Universidade do Oeste de Santa Catarina.....	51

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Síntese das contas de receitas, custos e despesas.....	56
Quadro 2 - Síntese do plano de contas gerencial	57
Quadro 3 – Avaliação de desempenho por curso e centro	59
Quadro 4 – Notas explicativas do balanço	61
Quadro 5 – Plano de contas sugerido com base no método de custeio variável	70
Quadro 6 – Demonstrativo de resultados segundo o método de custeio variável	75
Quadro 7 – Cálculo do ponto de equilíbrio por curso	78

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Relatório de desempenho, por ranking, dos cursos de graduação	60
Tabela 2 – Demonstrativo das margens de contribuição dos curso.....	76
Tabela 3 – Comparação do desempenho dos cursos segundo métodos de custeio por absorção e variável.....	77
Tabela 4 – Comparação entre receita efetiva e o ponto de equilíbrio.....	79

RESUMO

A contabilidade de custos permite ao usuário analisar o produto, bem ou serviço, na formatação do seu valor agregado. O enfoque que se dá aos custos interfere diretamente no desempenho de seus bens de venda, além de influenciar o gerenciamento das organizações. Nesse contexto, o presente trabalho objetivou desenvolver uma alternativa de sistema de custos fundamentado no custeio variável, que possa dar suporte ao processo de gestão em uma Instituição de Ensino Superior. A presente pesquisa é do tipo exploratória, e tem como método o estudo de caso, com uma abordagem metodológica qualitativa. A população constituiu-se dos gestores da UNOESC, campus de Joaçaba, e dos integrantes dos processos contábil e financeiro da instituição. O tipo de amostragem é intencional. Os dados foram coletados através de entrevistas semi-estruturadas e análise documental. Foram utilizados dois roteiros de entrevistas, direcionados aos dirigentes da IES e ao responsável pelo sistema de custos. O tratamento dos dados foi de forma descritiva e documental. Para a avaliação dos dados coletados mediante entrevistas semi-estruturadas foi utilizada a análise descritiva e, para os dados secundários, a análise documental. Por meio da pesquisa empírica observou-se que a UNOESC faz uma análise de desempenho dos seus cursos com fundamento no sistema de custeio por absorção, sobrecarregando-os com custos pelos quais não são responsáveis, e diminuindo, conseqüentemente, seus desempenhos. A implantação do método de custeio variável, utilizando os conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e relação custo-volume-lucro, poderá estabelecer uma metodologia de avaliação mais justa, melhorando a qualidade da informação e subsidiando tomadas de decisões mais precisas.

ABSTRACT

The costs accounting allows the user to analyse the product, good or service, in the formation of its aggregate value. The perspective that is given to the costs directly interferes in the performance of its sale goods, and influences the management of the organizations. In this context, the initial proposition of the present work objectified to evaluate the current method of costs appropriation of the institution object of the study, and to compare it with the method of variable costing. The present research is of the exploratory kind, and has as method the study of case, with a qualitative methodological approach. The population was constituted by the managers of UNOESC, Joaçaba's campus, and the integrants of the accounting and financial processes of the institution. The kind of the sampling is intentional. The data were collected through semi-structured interviews and documental analysis. Two interview schedules were utilized, directed to the management and the responsible for the costs systems. The treatment of the data was in a descriptive and interpretative manner. For the appraisal of the data collected by means of semi-structured interviews, it was utilized the contents analysis, and for the secondary data, the documental analysis. It has been concluded that UNOESC does an analysis of its courses performance with base on the ABC (Activity Based Costing), overloading them with costs for which they are not responsible consequently decreasing their performances. The implantation of the variable costing method, utilizing concepts of margin of contribution, break-even point and cost-volume-profit relation, can establish a fairer evaluation method, increasing the quality of the information and subsidizing to the make decisions more accurately.

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo inicia-se com algumas considerações sobre a contextualização e relevância do tema. Na seqüência, descreve o problema que originou o presente trabalho. Além disso, demonstra os objetivos geral e específicos. Por último, apresenta a justificativa e a organização do estudo.

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A Contabilidade de Custos é uma das especialidades da Contabilidade Geral, que é muito interessante e importante no ambiente empresarial. Interessante porque dá ao seu usuário a oportunidade de analisar o produto, bem ou serviço, e os valores a ele agregados. Importante porque o enfoque dado aos custos influencia diretamente no preço de venda e, por consequência, no resultado da empresa.

As organizações necessitam desenvolver-se gradativamente de modo a lhes permitir atuar em mercados globalizados, onde mudanças tecnológicas e novos processos produtivos requerem cada vez menos trabalhadores e mais gestores. Stewart¹ afirma que, “hoje, os ativos capitais necessários à criação da riqueza não são a terra nem o trabalho físico, tampouco ferramentas mecânicas e fábricas; ao contrário, são os ativos baseados no conhecimento.”

Nesse sentido, Beuren² explica que “os gestores precisam conhecer profundamente a organização que está sob sua responsabilidade, bem como o ambiente competitivo onde ela opera, a fim de avaliar o impacto da turbulência ambiental e desenvolver o cenário para uma solução eficaz”.

¹ STEWART, Thomaws A. **Capital Intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1998, p. 14

² BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998, p. 13.

Segundo Riccio³, as organizações “necessitam ser flexíveis para poderem se adaptar às mudanças contínuas e intensas da atualidade”. Menciona também que a busca pela capacitação das empresas se dá em pontos fundamentais como qualidade, custos competitivos e tecnologia. Para isso é necessário mudar a cultura da organização, as suas habilidades internas e os seus sistemas de controle.

Os sistemas de controle e a gestão estratégica dos custos são parte fundamental no processo de controle empresarial, pois a vantagem nos custos, frente a outras organizações, pode dar à empresa a vantagem competitiva que necessita para aumentar sua participação no mercado. A vantagem de custos provém da análise e gestão da efetiva agregação de valor dos componentes da empresa aos serviços oferecidos.

Nesta perspectiva, Porter⁴ cita que:

“uma empresa conta com uma vantagem de custo, se seu custo cumulativo da execução de todas as atividades for mais baixo do que os custos dos concorrentes. O valor estratégico da vantagem de custo está baseado em sua substanciabilidade. Esta estará presente, se for difícil imitar ou replicar as fontes da vantagem de custo de uma empresa. A vantagem de custo leva a um desempenho superior, caso a empresa ofereça um nível aceitável de valor ao comprador, de modo que sua vantagem de custo não seja anulada pela necessidade de cobrar um preço inferior ao da concorrência”.

Uma empresa diferencia-se da concorrência, se puder ser singular em alguma coisa valiosa para os compradores, como, por exemplo, uma divisão de serviços. Esta deve buscar a singularidade para todos os serviços que presta, pois obter a vantagem competitiva é ser singular. Tal é importante em qualquer ramo que a empresa atue, seja no industrial, comercial ou como prestadora de serviços.

³ RICCIO, Edson Luiz et al. O sistema de custos baseado em atividades nas empresas de serviços. *V Congresso Internacional de Custos*, Acapulco, GRO, México, jul/1997, p. 1.

⁴ PORTER, Michael E. *Vantagem competitiva*. Criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1990, p. 89.

No entanto, as empresas de serviços diferenciam-se das indústrias sob vários aspectos. Não produzem estoques, como naquela, apesar de possuírem, muitas vezes, estoques para serem agregados aos serviços que prestam. Além disso, os produtos das empresas de serviços são intangíveis, como consultorias ou transferência de conhecimento, que é o caso das instituições de ensino superior.

A relação com o cliente também é diferenciada. Ela existe para atender as necessidades dos clientes quando por eles acionada. Riccio⁵ chama a isto de “produção” de demanda puxada.

Assim, evidencia-se a relevância de desenvolver-se sistemas de custos voltados às empresas prestadoras de serviços, consideradas as suas particularidades. Não obstante, dada a expansão e proliferação de cursos de graduação pelas diversas regiões do Brasil, especialmente na última década, não menos relevante é discutir, especificamente, os custos na prestação de serviços de ensino superior, com vistas à determinação das margens de contribuição dos diversos cursos de graduação e a busca da sobrevivência das instituições privadas de ensino superior.

Objetivando atender essa necessidade, busca-se a aplicação dos conceitos do sistema de custeio variável, objetivo, veloz e competente nos processos de avaliação de desempenho e tomada de decisões.

1.2 TEMA E PROBLEMA

Os estudos a respeito de custos têm sido muito difundidos e aplicados no setor da indústria, que tem por fim a produção de bens tangíveis, corpóreos. No entanto, há certa dificuldade na aplicação dos conceitos desenvolvidos para a indústria, em sua forma original, na área da prestação de serviços, especialmente quando relacionados à transferência de conhecimentos.

⁵ RICCIO, Edson Luiz et al. O sistema de custos baseado em atividades nas empresas de serviços. *V Congresso Internacional de Custos*, Acapulco, GRU México, jul/1997, p.3.

Horngren⁶ afirma que “as idéias básicas da contabilidade administrativa foram desenvolvidas em organizações industriais”, e que “elas evoluíram, podendo hoje ser aplicadas a todo tipo de organização, inclusive às que se dedicam à prestação de serviços.”

Inseridas nesse contexto, as Instituições de Ensino Superior (IES), apesar de possuírem características diferentes, não fogem à realidade presente nas demais organizações. Especialmente as particulares, que necessitam observar firmemente o princípio contábil da continuidade: obter resultados positivos para permanecerem abertas⁷.

Esse novo ambiente requer capacitação profissional para tornar e manter a empresa competitiva. Buarque⁸ afirma que, “se for capaz de navegar nas mudanças, de cumprir seu papel de revolucionária das idéias, a universidade pode ser, no próximo século, a principal instituição de construção do novo.”

Assim, a contabilidade de custos pode contribuir na busca de alternativas, pois é o ramo da contabilidade aplicado ao estudo econômico-financeiro da formação do produto final, mantidas as particularidades, a saber:

- a) na indústria, juntando os componentes de produção necessários à formação do produto;
- b) no comércio, agregando os custos de intermediação; e
- c) na prestação de serviços, determinando os gastos necessários à aplicação de mão-de-obra.

No Brasil, as IES estão em franca expansão física. A todo momento multiplicam-se, implementando novos cursos e campi, exigindo investimentos, que devem produzir retorno

⁶ HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1981, p. 8.

⁷ IUDÍCIBUS, Sérgio e MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999, p. 92-97.

⁸ BUARQUE, Cristovam. **A aventura da universidade**. São Paulo: Unesp, 1994, p. 51.

para que se perpetuem seus objetivos sociais, pois as universidades precisam continuar existindo, e o resultado positivo é a essência da continuidade⁹.

Sob esse enfoque, o novo empreendimento deve ter capacidade financeira de cobrir os gastos diretos por ele produzidos, bem como contribuir para que sejam remunerados os serviços que passa a repartir com as demais divisões da organização. Diante do exposto formulou-se o seguinte problema de pesquisa:

Como se configura um sistema de custos alicerçado no custeio variável que possa dar suporte ao processo de gestão em uma Instituição de Ensino Superior?

1.3 OBJETIVOS

O objetivo geral do estudo consiste em desenvolver uma alternativa de sistema de custos fundamentado no custeio variável, que possa dar suporte ao processo de gestão em uma Instituição de Ensino Superior.

Em se tratando dos objetivos específicos, busca-se o seguinte:

- apresentar os sistemas de custos mais discutidos na literatura, com ênfase no custeio variável;
- identificar o sistema de custos existente na universidade objeto de estudo;
- demonstrar as informações organizadas segundo o sistema de custeio variável;
- comparar as informações geradas pelo sistema atual da IES com as oferecidas na alternativa proposta.

⁹ MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 1998, p. 26.

1.4 JUSTIFICAÇÃO

Para Castro¹⁰, “uma tese deve ser *original, importante e viável*”. Também afirma que é difícil satisfazer os três critérios simultaneamente em um trabalho desta natureza.

O foco desta pesquisa – um sistema de custos pautado no custeio variável, por si somente não se constitui num tema original, pois já vem sendo estudado há décadas, porém aplicado às atividades industriais. O que concede originalidade ao tema é o seu estudo aplicado à prestação de serviços, mais especificamente à uma Instituição de Ensino Superior.

A relevância do estudo se dá em função da possibilidade de investigar os dados econômico-financeiros gerados pela entidade estudada e produzir informações importantes e diferentes das atuais, possibilitando a análise dos dados sob outros critérios até então não abordados, tanto na literatura pertinente quanto na organização em estudo.

Por fim, a viabilidade da pesquisa se materializa pela acessibilidade aos dados gerados pela instituição, visto que o autor do trabalho integra o corpo docente da IES.

Em termos práticos, a pesquisa se justifica pela contribuição que o sistema de custeio variável pode trazer à IES, no sentido de melhorar a qualidade da informação contábil voltada à gestão e, conseqüentemente, proporcionar tomadas de decisões mais acertadas.

Diante das facilidades de criação de universidades e centros universitários (concorrência externa) e de novos cursos na própria IES (concorrência interna), os preços das mensalidades cobradas nos cursos de graduação ficam estagnados. Conseqüentemente, o resultado positivo que as universidades precisam obter para manter sua continuidade deve ser buscado, originalmente, na redução de custos.

A melhoria da informação contábil é uma forma, não apenas viável, mas necessária para tomar decisões rumo à redução dos custos e melhor aproveitamento dos recursos

¹⁰ CASTRO, Cláudio de Moura. **Prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977, p. 55.

existentes na organização. Martins¹¹ afirma que as finalidades mais importantes da contabilidade de custos são o controle e a decisão. Sob este enfoque, o presente estudo busca oferecer meios, na perspectiva do sistema de custeamento variável, para subsidiar os dirigentes de uma universidade com informações mais acuradas e relevantes no processo de tomada de decisões.

Em termos teóricos, esta pesquisa se justifica pela sua contribuição à aplicação do método de custeio variável às atividades de prestação de serviços, mais especificamente aos de transferência de conhecimentos, cujo tema ainda é tratado de forma incipiente na literatura contábil.

A opção pela UNOESC, campus de Joaçaba, dá-se em função de sua localização e facilidade de acesso a informações, por integrar o corpo docente da mesma. Além disso, pela singularidade estrutural, cujas deliberações são tomadas em nível de colegiado, por meio de objetivos, metas e normas institucionais, vinculadas à Reitoria. Assim, aos Campi, cuja administração se faz de forma independente, cabe a responsabilidade de, através dos instrumentos contábeis formais, prestar contas de sua atuação às comunidades interna e externa.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

A fim de possibilitar uma melhor compreensão da forma como a pesquisa foi conduzida, bem como dos resultados alcançados, levando em conta o problema pesquisado e os objetivos citados, o presente estudo foi dividido em cinco capítulos.

Neste primeiro capítulo apresentou-se o problema de pesquisa e os fatores que justificam a relevância da proposta, tanto em termos teóricos quanto práticos. Além disso, apresentou-se, igualmente, os objetivos norteadores deste trabalho, divididos em geral e

¹¹ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1985, p. 23.

específicos, permitindo, assim, uma visão clara daquilo que se desejou alcançar a partir do problema proposto.

No segundo capítulo, tratou-se da revisão teórica que serve de fundamento para o estudo, a qual se divide em três partes. Na primeira parte buscou-se caracterizar as instituições de ensino superior, conceituando-as e distinguindo o seu papel na modernidade, sua administração e realidade. Na segunda, procurou-se evidenciar a relação entre a tríade ensino, pesquisa e extensão. Na terceira parte, buscou-se discorrer sobre os sistemas de custos tradicionais – o custeio por absorção e o custeio variável, bem como de um sistema de custos emergente, denominado custeamento baseado em atividades (ABC – Activity Based Costing).

No capítulo três, descreve-se a metodologia que orientou esta pesquisa, caracterizada como um estudo de caso, que utilizou instrumentos próprios de pesquisa qualitativa. Nele são abordadas a especificação do problema, as perguntas de pesquisa, as definições constitutiva de termos e variáveis, o delineamento e a perspectiva da pesquisa. Inclui-se ainda neste capítulo a população e amostra utilizada, os instrumentos de coleta de dados e as técnicas de tratamento, além das limitações da pesquisa.

No capítulo quatro, discorre-se sobre a descrição e análise dos caso, apresentando a instituição e sua organização contábil e financeira, já com vistas à elaboração da proposta de um sistema de custos.

No capítulo cinco é apresentada a proposta do sistema de custos, fundamentada no custeio variável, procurando justificar a escolha do método proposto e propor uma organização contábil financeira voltada à aplicação do mesmo, bem como fazendo uma demonstração das informações que podem ser produzidas através da aplicação do custeio variável.

Por fim, no capítulo seis, são apresentadas as conclusões da pesquisa, tendo como referência a análise dos dados obtidos, além de recomendações para estudos posteriores na área de sistemas de custeamento nas instituições de ensino superior.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo promove primeiramente a conceituação e divisionalização de Instituições de Ensino Superior. Na seqüência, faz uma explanação sobre os sistemas tradicionais de custos: absorção e variável, além de um sistema emergente, o custeio baseado em atividades (ABC – Activing Based Costing), procurando demonstrar os aspectos positivos e negativos de cada um. Por último, faz-se uma incursão na abordagem da análise da relação custo/volume/lucro.

2.1 CONCEITUAÇÃO DE INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

Segundo o Dicionário Aurélio¹², universidade é “instituição de ensino superior que compreende um conjunto de faculdades ou escolas para a especialização profissional e científica, e tem por função precípua garantir a conservação e o progresso nos diversos ramos do conhecimento, pelo ensino e pela pesquisa.”

Este conjunto de faculdades ou escolas existe para propiciar ao ser humano o conhecimento necessário para que possa relacionar-se com o seu meio ambiente, bem como dotar-lhe de capacidade de gerar novos conhecimentos.

Crawford apud Machado¹³, ao reportar-se ao papel da universidade na modernidade, afirma que "o papel da universidade sofre uma profunda mudança, pois, na sociedade do conhecimento, a universidade gera pesquisa científica e técnica e novos conhecimentos básicos sobre todos os aspectos da economia."

¹² FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 1739.

¹³ MACHADO, Nelson Santos. *Configurações estruturais em organizações universitárias*. Florianópolis: Insular, 1998 p. 100

Nesse sentido, Mohry¹⁴ menciona que os países que souberam aproveitar as potencialidades dessas instituições cresceram e ficaram fortes, "afinal conhecimento é poder". Por isso, hoje, as universidades estão definitivamente incorporadas aos alicerces das sociedades evoluídas e não há dúvidas de que também estão na base da revolução tecnológica que vivemos, impulsionando as mudanças sociais, em aliança com os setores produtivos.

A necessidade de pesquisa científica, produção e difusão de conhecimento, combinada com a crescente demanda, levou o Brasil a remodelar o ensino superior, promovendo a autonomia às suas universidades.

Assim, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 207, dá ampla autonomia às universidades brasileiras, não só didático-pedagógica, como também, administrativa e econômico-financeira. Autonomia também está prevista na nova LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Essa autonomia permite às Instituições de Ensino, aqui entendidas apenas as particulares, atuar em ambiente de negócio, observando a competitividade e tendências de mercado com visão administrativa, tecnológica e profissional, além de sua missão educativa.

Quanto à autonomia universitária, Vahl¹⁵ afirma que essa questão envolve dois aspectos distintos: a liberdade de pesquisar e ensinar, e a de administrar e gerir seus recursos.

A universidade autônoma, que tem liberdade para pesquisar e ensinar o que lhe convém, e que o faz bem, consegue atender aos apelos de sua comunidade, identificando as carências e oferecendo cursos que satisfaçam sua necessidade. Estando em condições de administrar e gerir seus recursos, pode aplica-los de acordo com as necessidades de desenvolvimento regional.

¹⁴MOHRY, Lauro. O Papel das universidades. **Revista Agitação**. São Paulo, Ano V, nº 24, agosto/outubro 1998, p. 42-43.

¹⁵VAHL, Rogério Teodoro. **Estrutura e gerenciamento das universidades brasileiras**. In Temas de administração universitária. NÚCLEO DE PESQUISAS E ESTUDOS EM ADMINISTRAÇÃO UNIVERSITÁRIA – NUPEAU, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: 1991. p.118

Para Trevisan¹⁶, "a necessidade de autonomia é uma característica da organização universitária, e não apenas algo exigido por seus profissionais." Enfatiza também que, a universidade, mesmo tendo maior liberdade de ação do que outras organizações, não é completamente autônoma, ela está inserida em uma sociedade, na qual o seu nível de autonomia é confrontado com o seu desenvolvimento, que, por sua vez, é influenciado pelo modo como é gerenciada.

Em virtude do momento adverso em que vivem as organizações, motivado pelas mudanças ambientais que lhes causam incertezas e riscos, tornado-as frágeis estrutural e economicamente, é que vem se reconhecendo o papel relevante da administração no gerenciamento das organizações. Em especial em instituições particulares de ensino que, a cada dia mais, descobrem sua responsabilidade social e assumem que precisam conquistar, pela eficácia, plena credibilidade e legitimidade no ambiente em que atuam.

As universidades, como qualquer outra instituição, precisam ter sua administração voltada para a lucratividade, garantindo assim a sua existência. Vahl¹⁷ menciona que as instituições de ensino superior, como qualquer outra organização, possuem um fluxo regular de entradas e saídas de recursos, cujo equilíbrio é fundamental para o seu bom desempenho.

No que diz respeito à administração nas instituições de ensino, Resende¹⁸ é de opinião que "a administração das universidades deve ser feita à luz das principais teorias administrativas, porém sem excluir a possibilidade e a necessidade do desenvolvimento de uma teoria administrativa universitária propriamente dita."

¹⁶TREVISAN, Júlia Maria. **O processo decisório em uma universidade particular: o caso da PUC-PR.** Dissertação (Mestrado em Administração Universitária) - Departamento de Ciências Administrativas, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis : UFSC, 1989. p.11

¹⁷VAHL, Rogério Teodoro. **Estrutura e gerenciamento das universidades brasileiras.** In Temas de administração universitária. NÚCLEO DE PESQUISAS E ESTUDOS EM ADMINISTRAÇÃO UNIVERSITÁRIA – NUPEAU, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: UFSC 1991. p.121

¹⁸ RESENDE, Antonio Moniz de. **O saber e o poder na universidade: dominação ou serviço.** São Paulo: Cortez, 1983. p. 81

Nesse sentido, Vahl¹⁹ diz que "uma vez que não existe uma teoria da administração universitária, há que se valer de princípios, modelos e abordagens de administração, geralmente voltados para outros tipos de organizações, em especial àquelas com fins lucrativos". Enfatiza também, que cabe aos administradores da universidade a tarefa de adotar no seu gerenciamento postura gerencial, visando preparar a instituição para um futuro com incertezas e ameaças.

Inovar em todas as áreas, tornar-se competitivo no mercado, com produtos e serviços de qualidade, tem sido a palavra de ordem nas organizações. Para enfrentar esta realidade, Brandão²⁰ diz que é preciso buscar na universidade a razão de ser da tecnologia, da investigação, do exercício profissional, da cultura.

Para tanto, faz-se necessário utilizar técnicas e relatórios de gestão, a exemplo das demais organizações, para tornar públicas e transparentes as ações de seus dirigentes. Dentre os seus compromissos está a evidenciação do resultado de suas atividades, quer acadêmicas, quer administrativas e sociais, que são de responsabilidade de seus dirigentes. Isto se deve ao modelo burocrático que pressupõe a existência de administradores, aos quais cabe o papel de representar a universidade junto ao público interno e externo, bem como administrar todas as etapas do processo de gestão.

Vahl²¹, ao referir-se à universidade brasileira e ao modelo burocrático, enfatiza que ela aproxima-se bastante deste modelo, com uma hierarquia de autoridade entre seus componentes estruturais bem definido; regras e normas específicas, regulamentando a composição, atribuições e competências dos órgãos que a constituem; e uma visão do trabalho com base na especialização e por área do conhecimento.

¹⁹VAHL, Rogério Teodoro. **Estrutura e gerenciamento das universidades brasileiras**. In Temas de administração universitária. NÚCLEO DE PESQUISAS E ESTUDOS EM ADMINISTRAÇÃO UNIVERSITÁRIA – NUPEAU, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: 1991. p. 144

²⁰BRANDÃO, Euro. **Universidade e transcendência**. Curitiba, Champagnat, 1996. p.115

²¹VAHL, Rogério Teodoro. **Estrutura e gerenciamento das universidades brasileiras**. In Temas de administração universitária. NÚCLEO DE PESQUISAS E ESTUDOS EM ADMINISTRAÇÃO UNIVERSITÁRIA – NUPEAU, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: UFSC, 1991. p.112

No que concerne ao modelo burocrático, ele define a universidade como uma unidade social, baseada no princípio da racionalidade, organizada de forma a maximizar a eficiência. E como tal, necessita utilizar instrumentos hábeis para relacionar-se com a comunidade. Dentre esses instrumentos está o resultado econômico-financeiro, como único meio de garantir a perpetuação da universidade em condições de atender a comunidade a que se destina.

Atualmente, as tendências de mercado estão exigindo das organizações a demonstração de sua atuação no campo social. Souza²² enfatiza que o objetivo de uma empresa continua a ser, fundamentalmente, o lucro, mas as novas tendências do mercado nos levam a crer que as organizações terão, também, que se preocupar com a sua contribuição social à comunidade em que estiverem inseridas.

Para Donaire²³, como resultado dessas tendências tem ocorrido uma proliferação de novas pressões por parte da sociedade, através de movimentos sociais que têm influenciado a habilidade das organizações em desenvolverem sua missão econômica, pelo fato de provocarem maior instabilidade e turbulência no ambiente em que as empresas operam.

Neste sentido, Botelho e Boechat²⁴ afirmam que, "a mudança no perfil do consumidor vai gerar uma identificação com o produto de uma empresa socialmente responsável e, como vivemos num meio capitalista, para o empresário representará um significativo aumento de vendas".

Mafra²⁵ ressalta que, "compreender que tão importante quanto o mundo externo à empresa, são os diferentes públicos e meios com os quais ela se relaciona, significa não apenas solidificar sua responsabilidade social, como ampliá-la para seu interior."

²²SOUZA, Carlos Pereira. **Balço social**. *Convenção De Contabilidade Do Rio Grande Do Sul*.(VII. : 1999: Canela). **Anais**. Canela: CRC/RS, 1999. p. 303-304

²³DONAIRE, Denis. **Gestão ambiental na empresa**. São Paulo, Atlas, 1995. p.14

²⁴BOTELHO Diógenes e BOECHAT YAN, Empresa social. **Revista Empreendedor**. São Paulo: Ano 4 n.º47, p. 10 a12, setembro 1998.

²⁵MAFRA, Humberto. **A Responsabilidade social da empresa**. *Papel Social - Fundação Mauricio Sirotsky Sobrinho*, Porto Alegre, ano 12. n.º 55, agosto/setembro. 1999. p.2

Segundo Raupp²⁶, o mercado está em constante transformação. A globalização é uma realidade em andamento e suas conseqüências afetam processos decisórios nas organizações. Agregada a globalização está a competitividade, que torna-se, mais do nunca, elemento vital para as empresas.

Considerando esses fatos, Souza²⁷ enfatiza que, “no Brasil, estamos vivendo momentos desafiantes para a continuidade dos projetos mercantis”. Ele acredita que, doravante, a crença de que os empreendimentos são meros agentes econômicos, cuja função é o lucro máximo, não está sendo suficiente para assegurar a rentabilidade e sobrevivência dos núcleos empresariais, como política econômica. Isto porque, na atualidade, as exigências do consumidor vão além da qualidade dos produtos consumidos. Ele não está preocupado, apenas, em consumir produtos de qualidade, mas também, produtos que tenham origens em organizações comprometidas com a sociedade, na preservação ambiental, dentre outras.

Quando esta realidade contempla as instituições particulares de ensino, é evidente que o seu objetivo principal não é o lucro, mas sem este, sem um resultado econômico-financeiro positivo, essas instituições não conseguem desenvolver as atividades sociais, que o meio no qual estão inseridas necessita.

2.2 DIVISIONALIZAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

Segundo Machado²⁸, as normas para organização e funcionamento do ensino superior foram fixadas pela Lei 5540/68, que, baseada no modelo norte-americano, determinou características de organização entre as quais se destacam:

“a) unidade de patrimônio e administração;

²⁶RAUPP, Hahn Raupp. **Contabilidade Gerencial**.VII Convenção De Contabilidade Do Rio Grande Do Sul.: 1999: Canela). **Anais**. Canela: Crc/RS, 1999. P. 32

²⁷SOUZA, Carlos Pereira. **Balanço social VII Convenção De Contabilidade Do Rio Grande do Sul**. (VII. : 1999: Canela). **Anais**. Canela: CRC/RS, 1999. p. 303-304

²⁸ MACHADO, Nelson Santos. **Configurações estruturais em organizações universitárias**. Florianópolis: Insular, 1998, p. 55.

- b) estrutura orgânica com base em departamentos reunidos ou não em unidades mais amplas;
- c) unidades de funções de ensino e pesquisa, vedada a duplicação de meios para fins idênticos ou equivalentes;
- d) racionalidade de organização, com plena utilização dos recursos materiais e humanos”.

Apesar da preocupação inicial com a racionalização e melhor aproveitamento dos recursos existentes, algumas exigências dessa legislação, como a obrigatoriedade da organização por departamentos, levaram as universidades a se estruturarem de forma padronizada, sem levar em consideração o tamanho, as necessidades e os contextos regionais de cada uma delas, conforme Vahl apud Machado²⁹.

Assim, os órgãos superiores deliberativos adotados pelas universidades são os Conselhos Universitários, de Curadores e de Ensino, Pesquisa e Extensão, e o órgão superior executivo é a Reitoria, dirigida pelo Reitor e composta por Pró-Reitorias, Diretorias Administrativas e órgãos de apoio.

Os órgãos deliberativos setoriais passaram a ser formados pelos Conselhos Departamentais e Coordenações Didáticas dos Cursos, e os órgãos executivos setoriais, por Centros, Faculdades, Institutos ou Escolas, estes geridos por um diretor e compostos por Departamentos, que por sua vez são geridos por um chefe e compostos pelas Coordenações dos Cursos.

Machado³⁰, citando o processo matricial de estrutura universitária, explica que “a matriz é formada por departamentos de forma vertical e de forma horizontal pelos cursos que são considerados projetos”. Segundo o autor, esta estrutura evita a duplicação de atividades, uma vez que os departamentos cedem professores a outros que contenham disciplinas de sua área do conhecimento, e que estimula a interdisciplinaridade. Por outro lado, pode haver subaproveitamento de professores, corporativismo e duplicidade de comando.

²⁹ MACHADO, Nelson Santos. **Configurações estruturais em organizações universitárias**. Florianópolis: Insular, 1998, p. 56.

Viana³¹ cita que, com o advento da Lei 9394/96 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação – LDB), as instituições de ensino superior passaram a se classificar da seguinte forma:

a) quanto à natureza jurídica

- públicas, administradas pelo poder público; e
- privadas, mantidas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, compreendendo as categorias particulares, comunitárias, confessionais e filantrópicas

b) quanto à organização acadêmica:

- universidades, que oferecem ensino, pesquisa e extensão, têm autonomia didática, administrativa e financeira, abrem e fecham cursos e vagas sem autorização;
- centros universitários, que oferecem cursos de excelência, atuam em uma ou mais áreas do conhecimento, e abrem e fecham cursos e vagas de graduação sem autorização;
- faculdades integradas, que aglutinam instituições de diferentes áreas do conhecimento, oferecem ensino e, às vezes, pesquisa e extensão, e dependem do Conselho Nacional de Educação (CNE), para criar cursos e vagas; e
- faculdades, institutos superiores ou escolas superiores, que atuam em geral em uma área do conhecimento, podem fazer ensino ou pesquisa e dependem de autorização do Conselho Nacional de Educação (CNE) para expandir sua área de atuação.

Assim, a estrutura organizacional das instituições de ensino superior deve seguir o delineamento estabelecido na Lei de Diretrizes e Bases da Educação (Lei 9394/96), que ao mesmo tempo em que concedeu-lhes autonomia de gestão de cursos e recursos, e atrelou a necessidade de desenvolver a trilogia ensino-pesquisa-extensão, não levou em consideração as

³⁰ MACHADO, Nelson Santos. **Configurações estruturais em organizações universitárias**. Florianópolis: Insular, 1998, p. 60.

³¹ VIANA, Flávio Benedito. **Ensino superior: estrutura, funcionamento e atos legais**. São Paulo: Lúmen, 1998, p. 21-23.

necessidades e contextos regionais de cada uma, obrigando-as a se encaixarem numa formatação estrutural pré-estabelecida.

2.3 A IMPORTÂNCIA DE UM SISTEMA DE CUSTOS

Lawrence apud Galloro & Associados³² define contabilidade de custos da seguinte forma:

“Contabilidade de custos é o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade como (sic) pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.”

Segundo Martins³³, “a Contabilidade Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de se avaliar estoques na indústria”. Afirma que seus princípios são derivados da finalidade de avaliação dos estoques, e que suas aplicações mais recentes e mais importantes são o controle e a decisão.

Controle e decisão são parte integrante e indispensável de todo e qualquer processo econômico-financeiro, seja industrial, comercial ou prestação de serviços.

Horngren³⁴ destaca que as principais características das organizações prestadoras de serviços dizem respeito à: “mão-de-obra é intensiva, o produto é de difícil definição, e não se pode armazenar os principais insumos e produtos”. No que diz respeito, especificamente, às escolas, explica que seu maior custo é a folha de pagamento, que não pode ser armazenada, e

³² Galloro & Associados Auditores Independentes. Introdução à contabilidade de custos, in: CRC-SP. **Curso sobre contabilidade de custos**, V. São Paulo: Atlas, 1992, p. 15.

³³ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1985, p. 22-23

³⁴ HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1981, p. 8.

que há divergências entre o produto final das universidades – se são os diplomas concedidos ou os conteúdos transmitidos.

As IES, como organizações formais, necessitam aplicar o postulado da continuidade, visando sua perpetuação. O sentido da continuidade é dado por Iudícibus³⁵, quando afirma que esta significa “encarar a entidade como algo capaz de produzir riqueza, e gerar valor continuamente, sem interrupções”.

Depreende-se que as informações geradas pelos sistemas de custos são intransigentemente necessárias para os processos de determinação do lucro, de controle das operações e de tomada de decisões, e que a pluralidade de pontos de vista determina o surgimento de diversos métodos de apropriação de custos.

2.4 MÉTODOS DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS

Na tentativa de melhorar o nível da informação contábil, de buscar novas alternativas de evidenciação de custos, de adequar o sistema de informações de custos aos mais diversos ramos de atividades, surgem metodologias diferentes de custeamento. Desde sistemas tradicionais aos mais modernos, cada qual com seus pontos fortes e fracos.

Assim, nesta secção são abordados, primeiramente, métodos tradicionais de alocação de custos, o custeio por absorção e o custeio variável, visando demonstrar os diversos pontos de vista e seus aspectos favoráveis e desfavoráveis, sem a pretensão de afirmar qual é o mais adequado. Além disso, discorre-se também sobre um método de custeio emergente, denominado custeamento baseado em atividades (ABC – Activity Based Costing).

³⁵ IUDÍCIBUS, Sérgio et all. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. FIPECAFI. São Paulo: Atlas, 1995, p. 70.

2.4.1 Custeio por absorção

Segundo Leone³⁶, o custeio por absorção apropria ao custo dos produtos todos os custos de produção, fazendo com que cada produto/serviço absorva, além dos custos variáveis, também parcelas de custos fixos e indiretos relacionados à produção, promovendo assim o seu rateio.

Martins³⁷ cita que, neste método, “todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”. Afirma também que é o método utilizado para fins de elaboração do Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício, em diversos países, pois deriva da contabilidade financeira e cumpre exigências fiscais.

À medida que a evolução tecnológica se concretiza, os custos outrora diretos vão se transformando em indiretos, restando, de variável, somente a matéria-prima. A mão-de-obra direta é automatizada e robotizada, e a tecnologia de materiais reduz sensivelmente os desperdícios e o consumo de matéria-prima. Assim, de acordo com a Arthur Andersen³⁸, “o processo de rateio dos CIF tem se tornado um passo cada vez mais importante em todo o ciclo de custos”.

No entanto, a dificuldade do método está justamente no critério utilizado para promover o rateio dos CIF – Custos Indiretos de Fabricação. Pires³⁹ explica que “a alocação de custos fixos sob o custeio por absorção é sempre um problema, pois que qualquer critério adotado, por mais justo que possa parecer, é sempre subjetivo e traz consigo o viés do responsável pelo mesmo”.

Nesse sentido, Koliver⁴⁰ afirma que a medição pura e simples dos custos indiretos não é possível, “tanto por inviável fisicamente ou não vantajosa em termos econômicos, ou seja,

³⁶ LEONE, George S. **Custos: planejamento, implantação e controle** SP: Atlas, 1981, p. 238

³⁷ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 41.

³⁸ Arthur Andersen. Problemas de rateio dos custos fixos e métodos de rateio mais comuns. In CRC/SP. **Curso sobre contabilidade de custos**, 5. São Paulo: Atlas, 1992, p. 155.

³⁹ PIRES, Luiz Gonzaga Barbosa. **Sistemas de custeamento: o custeio direto**. RBC, n° 64, 1988, p. 47.

⁴⁰ KOLIVER, Olivo. As técnicas de apropriação dos custos indiretos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, n° 74, jul-set/1993, p. 9.

custo-benefício”. O método de proporcionalidade aplicado pode ser inadequado, influenciando negativamente na formação do preço de um produto.

A empresa terá várias opções para determinar a forma de rateio, e podem ser, conforme explicado pela Arthur Andersen⁴¹, as vendas totais, o tempo de produção, a utilização das máquinas, o volume físico e a manipulação dos produtos. No entanto, todas essas modalidades, em maior ou menor grau, apresentam um erro embutido decorrente da base de rateio escolhida. Ocorre que o produto que produz maior receita pode não ser aquele que consome mais custos. Assim acontece também com os outros critérios. Transfere-se, então, custos de outros produtos para este, gerando uma informação incorreta, que poderá levar a conseqüências negativas.

O tratamento contábil dispensado para o fluxo das operações com base no custeio por absorção é demonstrado na Figura 1.

O sistema de custeio por absorção segrega custos e despesas. Os custos totais, incluindo matéria-prima, mão-de-obra direta, energia elétrica, mão-de-obra indireta, depreciação, aluguel, entre outros, são considerados como gastos de fabricação e compõem o CPV – Custo dos Produtos Vendidos, enquanto as despesas com vendas, administrativas e financeiras são consideradas gastos de operação. Percebe-se, claramente, que não há distinção entre custos e despesas fixos e variáveis.

Martins⁴² afirma que “para a finalidade gerencial, o custeio por absorção não contribui de forma muito significativa”, e relaciona três grandes problemas que dificultam sua participação no processo gerencial:

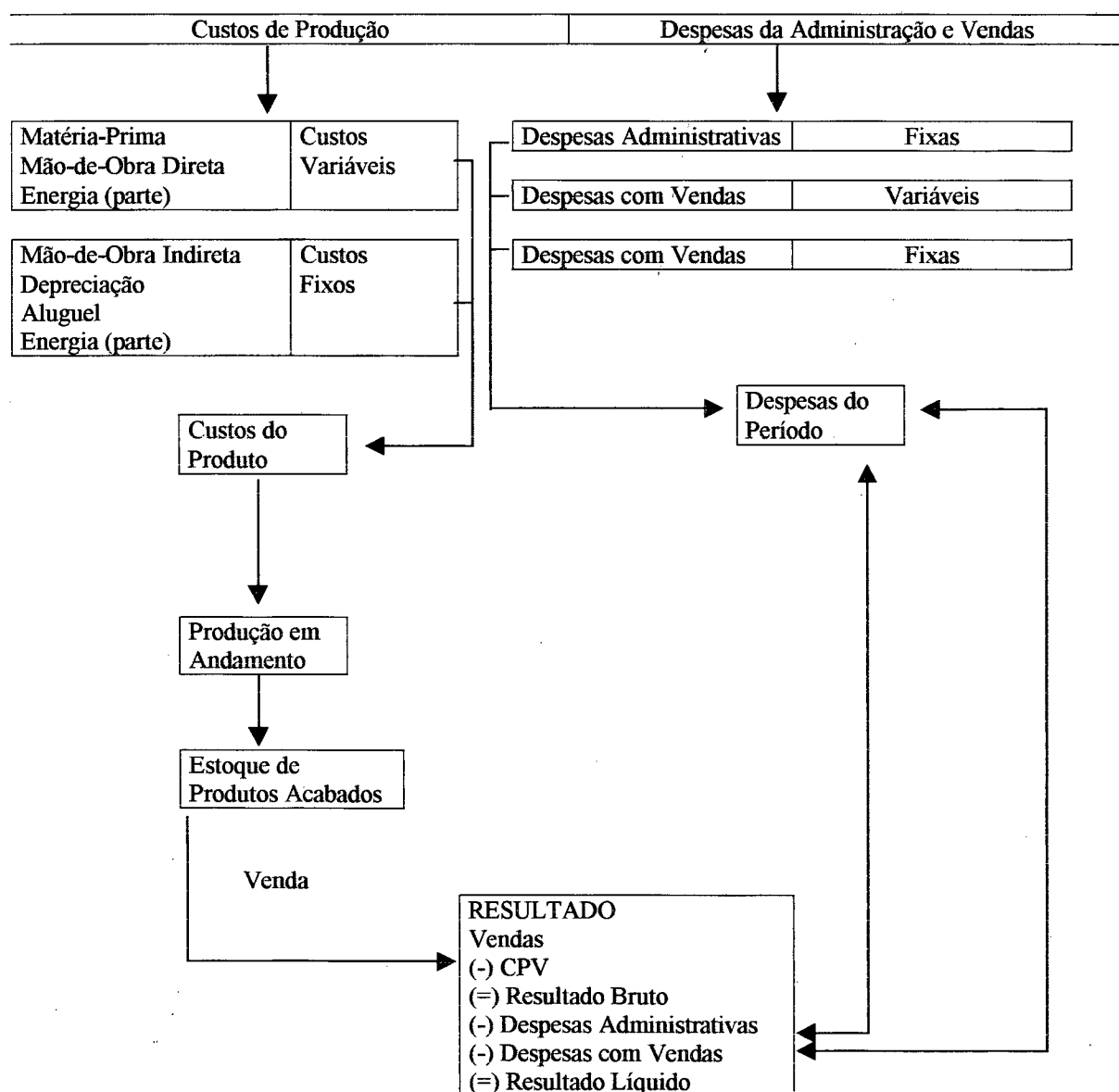
- a) os custos fixos existem num intervalo relevante de capacidade de produção; independentem, portanto, da efetiva quantidade produzida;

⁴¹ Arthur Andersen. Problemas de rateio dos custos fixos e métodos de rateio mais comuns. In CRC/SP. **Curso sobre contabilidade de custos**, 5. São Paulo: Atlas, 1992, p. 158-168.

⁴² MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1996, p. 214-215.

- b) os critérios de rateio sempre são arbitrários, pois as apropriações não vinculam, efetivamente, cada custo ao seu produto, correndo a empresa o risco de alocar a determinados produtos custos que não pertencem a ele; seu preço de venda certamente se elevará, fazendo-o perder a competitividade; e
- c) o valor do custo fixo por unidade depende do volume de produção; conforme aumenta o volume, o custo fixo unitário diminui; e a diminuição do volume faz o custo fixo unitário aumentar.

Figura 1 – Fluxograma do custeio por absorção



Fonte: Adaptado de CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999, p. 149.

A Figura 1 demonstra a segregação entre custos e despesas, característica do método de custeio por absorção. Apresenta, também, a segregação entre custos fixos e variáveis, o que não caracteriza este método, mas permite compara-lo com o método de custeio variável.

Padoveze⁴³ afirma que “os defensores do custeamento por absorção argumentam que os custos fixos de produção adicionam valor ao inventário, e com isso tem potencial de serviço futuro”. Faz-se isso incorporando ao inventário também os custos fixos, e não somente os variáveis.

Oliveira⁴⁴ cita que, “como informações gerenciais, o método de custeio por absorção não é recomendado pelo fato de incorporar também os custos indiretos de produção, os quais são agregados aos produtos e aos departamentos com a utilização de critérios duvidosos.”

A principal vantagem do custeio por absorção é a de conseguir alocar aos produtos todos os gastos necessários à sua fabricação. Por outro lado, apresenta a desvantagem de fazê-lo genericamente, aumentando os custos unitários e ignorando a capacidade ociosa da empresa. A consequência é a perda da competitividade dos produtos em relação a outros critérios adotados

Em função das desvantagens gerenciais apresentadas pelo custeio por absorção, surgiu, na década de trinta, o custeio variável, conforme cita Pires⁴⁵: “o primeiro trabalho sobre o assunto, de autoria de Jonathan N. Harris, apareceu (...) em janeiro de 1936”.

2.4.2 Custeio variável

Também chamado de custeio direto, teve seu primeiro trabalho publicado no N.A.C.A. Bulletin em janeiro de 1936, de autoria de Jonathan N. Harris. Seu conceito é dado por Pires⁴⁶.

⁴³ PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1997, p. 243.

⁴⁴ OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Futura, 1998, p. 71.

⁴⁵ PIRES, Luiz Gonzaga Barbosa. Sistemas de custeamento: o custeio direto. **Revista Brasileira de Contabilidade**, nº 64, 1988, p. 44.

“custeio direto é o processo segundo o qual apenas os custos variáveis de materiais, mão-de-obra, e custos gerais de fabricação, usados na produção de um produto ou no desempenho de um serviço ou atividade, são atribuídos a estes, enquanto que os custos fixos são considerados como custos do período”. Explica também que, aplicado para fins de análise de decisões, o custeio variável contempla todos os custos variáveis, sejam os de produção, os de vendas e os de administração.

Martins⁴⁷ explica que, no custeio variável, “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado”.

Hagerman e Huefner apud Pires⁴⁸ mencionam quatro aspectos relevantes para caracterizar o custeio variável:

- “1. Método de registrar e relatar. O custeio direto é um método de registrar, assim como de relatar custos.
2. Separação dos custos em elementos fixos e variáveis. No custeio direto, todos os tipos de custos operacionais são separados em componentes fixos e variáveis e são identificados separadamente.
3. Custos variáveis são aplicados ao produto. Os elementos de custo de fabricação variáveis são tratados como custo do produto; isto é, são apropriados ao produto através das contas de inventário e tratados como despesa quando o produto é vendido. Custos de vendas e distribuição são normalmente atribuíveis ao produto no momento, ou próximo ao momento de venda, e deste modo não são incluídos nos valores dos inventários.
4. Custos fixos são tratados como custos de período. Custos fixos (incluindo custos indiretos de fabricação) são contabilizados como custos do período; isto é, são tratados como gastos no período em que são incorridos. Os custos fixos de produção não acompanham as contas de inventário; em vez disto, são relacionados do mesmo modo que as despesas de vendas e de administração.”

⁴⁶ PIRES, Luiz Gonzaga Barbosa. Sistemas de custeamento: o custeio direto. **Revista Brasileira de Contabilidade**, nº 64, 1988, p. 43.

⁴⁷ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 199.

⁴⁸ PIRES, Luiz Gonzaga Barbosa. Sistemas de custeamento: o custeio direto. **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, nº 64, p. 43, 1988.

Ao alocar aos produtos somente os custos variáveis, necessários à sua produção, promove-se uma redução drástica no seu custo unitário, denominado custo variável. Segundo Ornstein⁴⁹, “o método do custeio direto fornecerá sempre valores de custo mais baixos para os produtos”. Explica que o custeio direto é aquele que aloca ao custo final do produto somente os custos variáveis, diretos ou indiretos, das áreas de produção e de vendas.

Assim, o custo variável é o custo que só existirá se o produto for fabricado. São basicamente as matérias-primas, os materiais secundários e a mão-de-obra contratada exclusivamente para sua fabricação, remunerada em função da quantidade produzida.

À diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis, dá-se o nome de margem de contribuição, conforme explica Selbach⁵⁰: “o valor da margem de contribuição é determinado pela diferença entre o preço de venda do produto e o montante dos custos variáveis que lhes são atribuídos”. Dessa forma, a margem de contribuição é a responsável pela cobertura dos custos e despesas fixos e do lucro da empresa.

Conforme explica Santos⁵¹, “a apuração de resultados com destaque para o ganho marginal ajuda os gerentes a entender a relação entre custos, volume, preços e lucros e, portanto, leva a decisões mais sábias sobre preços”.

Crepaldi⁵² enfatiza que “a margem de contribuição representa o valor que cobrirá os custos e despesas fixos da empresa e proporcionará o lucro.

A aplicação da metodologia do sistema de custeamento variável, que segrega custos e despesas fixos de custos e despesas variáveis, e oferece a demonstração da margem de

⁴⁹ ORNSTEIN, Rudolf. O problema do sistema de custeio. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, nº 2, p. 17, out-dez/1972.

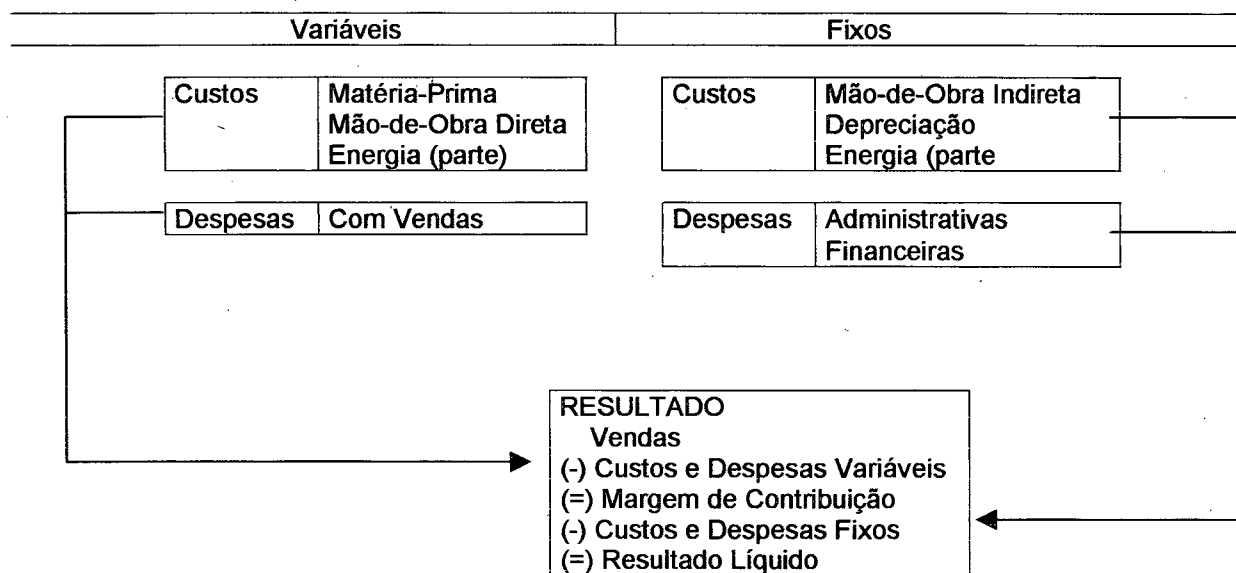
⁵⁰ SELBACH, Adroaldo F. Margem de contribuição. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, nº 2, out-dez/1972, p.23.

⁵¹ SANTOS, Joel J. **Análise de custos**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 48.

⁵² CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999, p. 153.

contribuição, do valor com o qual um produto, bem ou serviço colabora na cobertura dos custos fixos de uma organização, está demonstrada pelo fluxograma apresentado na Figura 2.

Figura 2 – Fluxograma do custeio variável



Fonte: Adaptado de CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999, p. 151.

A análise do fluxograma do custeio variável demonstra que os custos e despesas variáveis, aqueles que somente existem se o produto existir, são agregados e deduzidos dos valores de vendas desses mesmos produtos, determinando o valor que deixa para a instituição (margem de contribuição) para cobrir os custos e despesas fixos, aqueles que existem independentemente da ocorrência da produção e venda, e que terão que necessariamente ser apropriados pela empresa como custo ou despesa do período.

Algumas vantagens do custeio variável podem ser elencadas, conforme especifica Padoveze⁵³: são a objetividade na mensuração dos custos fixos, a rapidez na captura de informações contábeis, a sua colaboração nos processos de avaliação de desempenho, clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões. O mesmo autor também relaciona algumas

⁵³ PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1997, p. 247-248.

desvantagens do sistema: a subavaliação dos estoques, o problema dos custos semivariáveis e o seu resultado somente a curto prazo, justamente por desprezar os custos fixos, ligados à capacidade de produção e de planejamento a longo prazo.

Dearden⁵⁴ afirma que “a maior vantagem de um sistema de custeio direto para gerentes e controladores é que ele elimina as flutuações nos lucros resultantes das diferenças entre o volume de vendas e produção dentro de um período contábil”.

Ornstein⁵⁵ também cita que as vantagens do sistema de custeio variável são grandes. “Especialmente na área de política de preços de venda, a flexibilidade que o sistema de custeio direto confere, a facilidade na tomada das decisões relativas a produtos novos ou a produtos velhos, destacam o custeio direto como instrumento decisório mais eficiente”.

Pires⁵⁶ afirma que, “outra vantagem de um sistema de custeio direto é que menos alocações são requeridas”, e que “proporciona maior controle sobre os custos fixos”, uma vez que estão explícitos nos demonstrativos financeiros mensais.

Por outro lado, também expõe algumas desvantagens do sistema de custeio direto, como: a) a diferenciação entre os relatórios internos e externos da organização, em função de exigências fiscais; b) tendência de flutuação significativa dos lucros mensais, principalmente em casos de demanda sazonal; e, c) a subavaliação dos estoques, devido ao tratamento dado aos custos fixos.

Jáuregui⁵⁷ destaca algumas vantagens do custeio variável, como reduzido custo de obtenção, facilidade de compreensão pelos leigos, possibilidade de relacionar custos e

⁵⁴ DEARDEN, John. **Cost accounting and financial control systems**. Addison-Wesley Publishing Company, 1976, p. 176

⁵⁵ ORNSTEIN, Rudolf. O problema do sistema de custeio. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, nº 2, out-dez/1972, p.17.

⁵⁶ PIRES, Luiz Gonzaga Barbosa. Sistemas de custeamento: o custeio direto. **Revista Brasileira de Contabilidade**, nº 64, 1988, p. 47-48.

⁵⁷ JÁUREGUI, Hugo A. N. Rodriguez. O custo variável como elemento de informação. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, nº 26, 1980, p.43.

volumes, facilidades para detectar a existência de variações de gastos e de volumes de produção e ajuda na fixação de preços de venda.

Oliveira⁵⁸ também cita algumas vantagens do custeio variável: “do ponto de vista gerencial e decisório, o custeio variável fornece informações muito mais valiosas e com maior rapidez. O resultado medido dentro do seu critério é também muito mais informativo para a administração, uma vez que os custos fixos são tratados como despesas.”

Depreende-se que a relevância do custeio variável está na possibilidade de calcular as necessidades mínimas de vendas para sustentar os custos e despesas fixos e ainda atingir o lucro desejado.

Além dos métodos tradicionais, o custeio por absorção e o variável, a literatura também contempla com bastante veemência uma metodologia emergente em todo o mundo, o custeio baseado em atividades.

2.4.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Nakagawa⁵⁹ afirma que o Custeio Baseado em Atividades (ABC- Activity Based Costing) é “uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.”

Desenvolvido a partir de um fórum constituído pelo CAM-I (*Computer Aided Manufacturing International*), criado por profissionais de contabilidade, de empresas industriais e de órgãos governamentais americanos⁶⁰, o ABC (*Activity-Based Costing*) procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio dos custos indiretos, buscando alocá-los aos produtos.

⁵⁸ OLIVEIRA, Luís Martins de. *Controladoria: conceitos e aplicações*. São Paulo: Futura, 1998, p. 70.

⁵⁹ NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994, p. 40.

⁶⁰ ROBLES Jr., Antônio. *Custos da Qualidade: uma estratégia para a competição global*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 42

Segundo Miller e Vollmann⁶¹, ganha importância o ABC à medida que o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção fazem aumentar os custos indiretos (*overhead*) sobre o lucro e a competitividade das empresas

Nesta perspectiva, Martins⁶² salienta que, “a importância de um tratamento adequado na alocação dos CIF aos produtos, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções”.

Partindo da lógica de que a empresa é uma junção de atividades (compras, estocagem, produção, vendas etc.) através do ABC, de acordo com Robles Jr.⁶³, “os custos são rastreados por atividade em vez de serem apropriados por departamentos ou funções”. Essas atividades são uma junção de processos.

Segundo Harrington⁶⁴, “processo é qualquer atividade que recebe uma entrada (*input*), agrega-lhe valor e gera-lhe uma saída (*output*) para um cliente interno ou externo. Os processos fazem uso dos recursos da organização para gerar resultados concretos”. O ABC preocupa-se, então, em custear os processos, servindo como ferramenta de análise dos fluxos dos custos.

A organização aloca os custos de produção diretos aos produtos, enquanto que os indiretos dividem-se em comuns e alocáveis diretamente aos departamentos. Esses custos são rateados de acordo com o relacionamento entre os departamentos, até chegarem aos produtos. As despesas são alocadas diretamente ao resultado, sem qualquer alocação aos produtos vendidos.

⁶¹ MILLER, Jeffrey G.; VOLLMANN, Thomas E. **The hidden factory**. Harvard Business Review, Sept./Oct. 1985, p. 142-150.

⁶² MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1996, p. 94.

⁶³ ROBLES Jr., Antônio. **Custos da Qualidade: uma estratégia para a competição global**. São Paulo: Atlas, 1996, p. 42.

⁶⁴ HARRINGTON, James. **Gerenciamento total da melhoria contínua: a nova geração da melhoria de desempenho**. São Paulo: Makron Books, 1997, p. 10.

Segundo Nakagawa⁶⁵, o ABC pressupõe que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades, e não pelos produtos que fabrica, e se dedica, então, a “rastrear” as atividades mais relevantes, pela identificação das rotas de consumo dos recursos da empresa. Analisando as atividades, é possível estudar a utilização dos recursos, visando otimizar o resultado para os investidores.

As atividades dividem-se em primárias e secundárias⁶⁶. São primárias quando estão diretamente relacionadas com as finalidades de uma determinada unidade da empresa, e secundárias quando servem de apoio à atividade primária. Exemplos de atividades primárias são compras, estocagem, corte, beneficiamento; de secundárias, treinamento, supervisão, tesouraria.

Passarelli⁶⁷ reconhece a seguinte hierarquia entre os procedimentos de distribuição dos gastos indiretos:

- a) Atribuição direta: quando se identifica claramente uma relação direta entre o consumo de um recurso e determinada atividade;
- b) Atribuição rastreada: quando, apesar de não ser possível a atribuição direta, há associação causal entre recurso e atividade;
- c) Atribuição rateada: quando não foi possível aplicar atribuição direta e nem a rastreada. Utilizada também para distribuir os gastos das atividades secundárias às atividades primárias.

Catelli e Guerreiro⁶⁸, afirmam que os defensores do sistema ABC acreditam que, rateando os custos fixos pelos *cost drivers* e não pela mão-de-obra direta, o custo do produto ficará correto, e que a mensuração do custo das atividades e do custo do produto apurado, via

⁶⁵ NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994, p. 39

⁶⁶ PASSARELLI, João. **Alguns Conceitos e Procedimentos Fundamentais do sistema de Custeio ABC**. São Paulo, 12 p. trabalho não publicado, p.7.

⁶⁷ PASSARELLI, João. **Alguns Conceitos e Procedimentos Fundamentais do Sistema de Custeio ABC**. São Paulo, 12 p. Trabalho não publicado, p. 6.

⁶⁸ CATELLI, Armando e GUERREIRO, Reinaldo. **Uma análise crítica do sistema ABC**. Trabalho Elaborado para a “XVII Jornada de contabilidade, Economia e Administração do Cone Sul”. IOB, Temática Contábil e Balanços, Bol. 39/94, p. 327

custo de atividades e direcionadores de custos, constitui-se em informações relevantes para a gestão empresarial.

Segundo Leone⁶⁹, “o critério ABC observa a metodologia do conceito de absorção, (...), leva para si todas-as limitações inerentes a esse conceito”. Como o custeio por absorção, o ABC não contribui para decisões de curto prazo, bem como aloca mais custos aos produtos em estoque, em função da alocação dos custos fixos.

Depreende-se que o sistema de custeio ABC é recomendável para empresas que tenham nos seus custos indiretos grande representatividade dos custos totais.

2.5 RELAÇÃO CUSTO/VOLUME/LUCRO

Segundo Horgnren⁷⁰, “os administradores de organizações com fins lucrativos geralmente estudam as relações entre receita (vendas), despesas (custos) e renda líquida (lucro líquido)”, para tomar decisões inteligentes. Chamado de análise de custo-volume-lucro, esse estudo também se aplica à organizações sem fins lucrativos, pois os recursos de qualquer organização não são ilimitados. A diferença entre a receita e os custos e despesas variáveis deve, no mínimo, cobrir todos os custos e despesas fixos, dentro de um determinado espaço de tempo.

2.5.1 Custos fixos

Martins⁷¹ afirma que “não existe custo ou despesa eternamente fixos; são, isso sim, fixos dentro de certos limites de oscilação da atividade a que se referem, sendo que, após tais limites, aumentam, mas não de forma exatamente proporcional, tendendo a subir em *degraus*”. Depreende-se que custos fixos são aqueles que permanecerão inalterados num intervalo

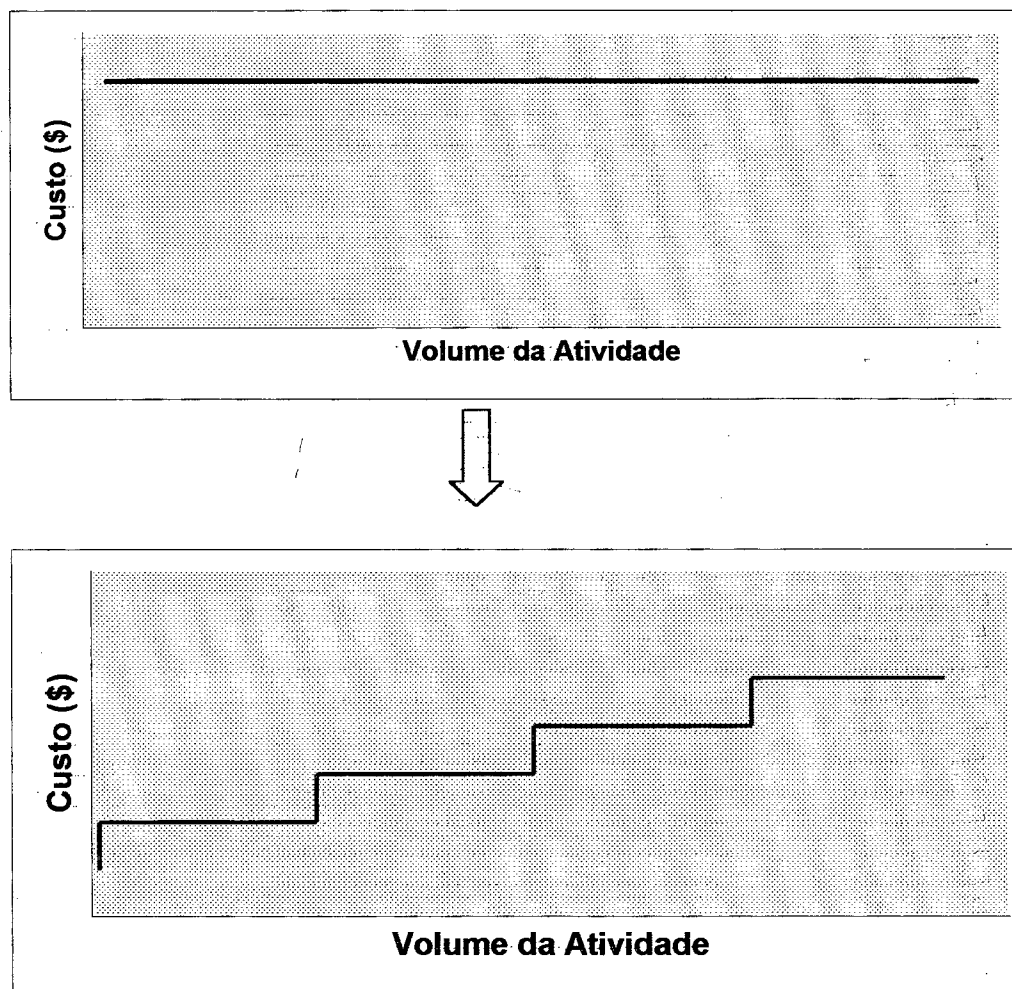
⁶⁹ LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997, p. 266.

⁷⁰ HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985, p.21.

⁷¹ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 256.

relevante de produção. A Figura 4 demonstra a explicação dos “degraus” sugeridos pelo autor citado.

Figura 3 – Variação dos custos fixos de acordo com os volumes de produção



Fonte: Adaptado de MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 257.

Entende-se que um intervalo relevante de produção é aquele em que não se altera a estrutura de custos de uma organização. Os custos e despesas fixos não existem para qualquer volume. São fixos, pois, dentro de certos limites de produção que, uma vez ultrapassados, alteram-se para se adaptar ao novo volume, quando passam novamente a ser fixos, até que o novo limite seja atingido, quando voltarão a aumentar.

Martins⁷² afirma que “uma planta parada, sem atividade alguma, já é responsável pela existência de alguns tipos de custos e despesas fixos (vigia, lubrificação de máquinas, depreciação etc.)”. Então, mesmo para um volume de produção igual a zero, existem custos e despesas fixos mínimos necessários à conservação e manutenção dos bens.

Neste sentido, explica que à medida que o volume de produção aumenta, os custos permanecem fixos, até atingir a máxima capacidade instalada. A partir de então, o aumento da capacidade instalada é elevado e, por consequência, os custos e despesas fixos. Tal ocorre pressupondo o crescimento futuro da organização, fazendo-a trabalhar com certo nível imediato de ociosidade. À medida que a ociosidade baixa, a capacidade instalada é exigida e a produtividade aumenta.

Ressalte-se que, dentro de determinado intervalo de produção, os custos fixos não variam na sua totalidade, mas quando distribuídos às unidades produzidas, diminuem unitariamente à medida que a produção aumenta. São exemplos de custos fixos: aluguel de fábrica, salários dos administradores da produção, depreciação.

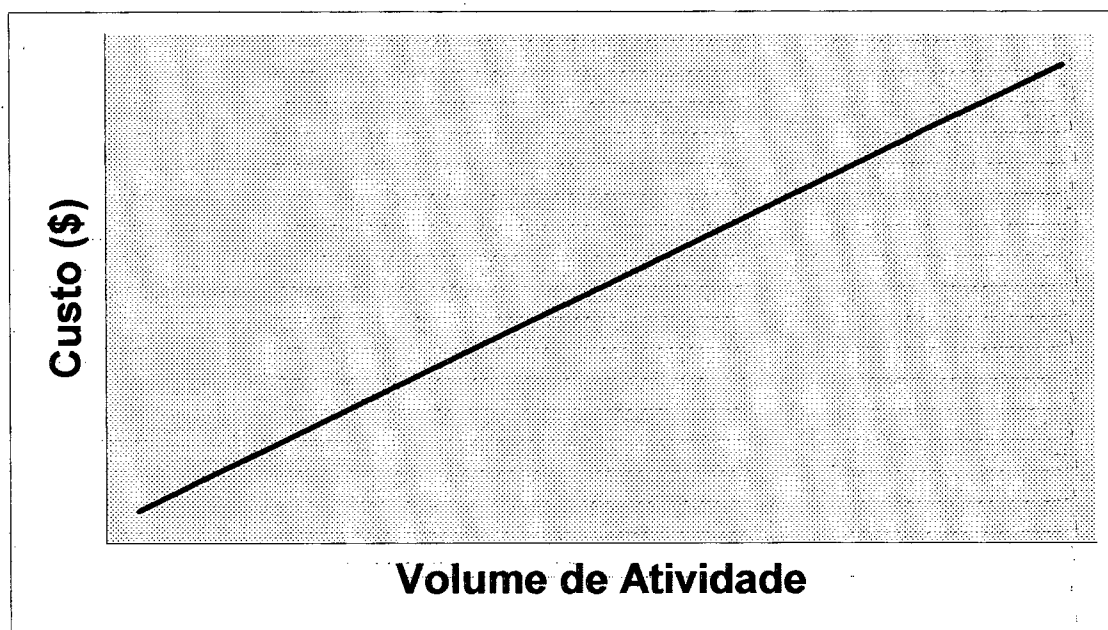
2.5.2 Custos variáveis

Hornigren⁷³ cita que “um custo variável (...) é constante por unidade e seu valor *total varia* proporcionalmente às variações de atividade ou volume”. São os custos que se modificam proporcionalmente em função de quaisquer variação na quantidade produzida, por exemplo, gastos com matéria-prima, energia elétrica, mão-de-obra direta. A Figura 5 demonstra o comportamento dos custos variáveis, determinando uma reta cujo custo varia proporcionalmente à variação do volume.

⁷² MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 256-257.

⁷³ HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985, p.22.

Figura 4 – Comportamento dos custos variáveis de acordo com o volume de produção.



Fonte: MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 258.

Percebe-se que, à medida que aumenta o volume de produção, os custos se elevam de forma proporcional, de acordo com a quantidade produzida.

2.5.3 Margem de contribuição

Segundo Martins⁷⁴, margem de contribuição ou contribuição de cobertura “é a diferença entre a Receita e o Custo Variável de cada produto”. Se a diferença for positiva, chama-se margem de lucro marginal.

Koliver⁷⁵ enfatiza que isso só ocorre “até o momento em que os custos fixos estiverem inteiramente cobertos, quando a contribuição de cobertura passará a ser sinônimo de lucro”. Explica que a margem de contribuição permite conhecer o nível de operação que possibilita a

⁷⁴ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 178.

⁷⁵ KOLIVER, Olivo. Sobre o trabalho com margens de contribuição. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**; Porto Alegre, n^o 71, out-dez/1992; p.4.

integral cobertura dos custos fixos, bem como o resultado gerado pelos diversos níveis de ocupação da empresa.

Martins⁷⁶ explica que a margem de contribuição unitária é o valor com que cada unidade contribui efetivamente para a cobertura dos gastos fixos da organização, e que a margem de contribuição total do bem é o produto de sua margem unitária com a quantidade vendida.

O cálculo da margem de contribuição para os produtos, bens ou serviços de uma instituição é muito importante para a determinação de seu ponto de equilíbrio.

2.5.4 Ponto de equilíbrio

Há um momento determinado em que as atividades das organizações alcançam o ponto de equilíbrio. Segundo Crepaldi⁷⁷, “a empresa está no ponto de equilíbrio quando ela não tem prejuízo ou lucro”. É quando as receitas totais se igualam aos custos totais.

a) Ponto de equilíbrio contábil

O ponto de equilíbrio contábil (PEC) não tem por objetivo demonstrar situações econômicas ou financeiras; tão somente o volume necessário a ser produzido para cobrir os custos totais da organização. Crepaldi⁷⁸ demonstra que, dividindo os custos e despesas totais pela margem de contribuição unitária, obtém-se o ponto de equilíbrio contábil.

$$\text{PEC} = \text{CDF} \div \text{MCU}$$

onde: PEC = Ponto de equilíbrio contábil

CDF = Custos e despesas fixos

MCU = Margem de contribuição unitária

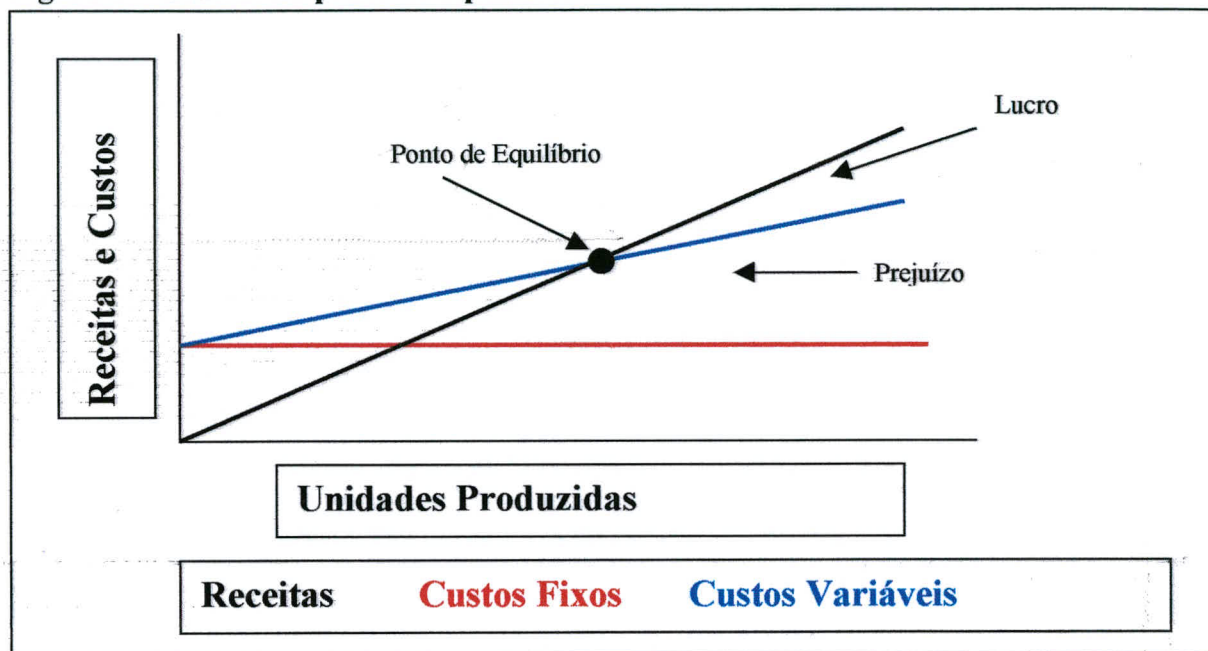
⁷⁶ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 178.

⁷⁷ CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999, p. 154.

⁷⁸ CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999, p. 157.

A Figura 6 relaciona volumes com receitas e custos, e demonstra a localização do ponto de equilíbrio contábil, o momento em que as receitas totais são suficientes para cobrir os custos totais de uma organização.

Figura 6 – Gráfico do ponto de equilíbrio



Fonte: CREPALDI, Sílvio Aparecido. *Curso básico de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 156.

Observa-se que o ponto de equilíbrio situa-se na posição em que as receitas igualam-se aos custos totais, fixos e variáveis.

b) Ponto de equilíbrio financeiro

O Ponto de Equilíbrio Financeiro – PEF, ocorre no momento em que as receitas totais igualam-se aos custos e despesas desembolsáveis totais. Diminui-se dos custos e despesas aqueles não desembolsáveis, como a depreciação, conforme explica Padoveze⁷⁹. Afirma também que a análise do ponto de equilíbrio financeiro é “importante em situações de eventuais reduções da capacidade de pagamento da empresa”.

⁷⁹ PADOVEZE, Clóvis Luiz. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1997, p. 273.

$$\text{PEF} = (\text{CF} - \text{GND}) \div \text{MC}$$

onde: PEF = Ponto de equilíbrio Financeiro
 CF = Custos e despesas Fixos
 GND = Gastos Não Desembolsáveis
 MC = Margem de Contribuição

Em não havendo amortizações de dívidas, deduzidas dos custos, a exemplo da depreciação, essa é uma medida que pode ser adotada circunstancialmente, somente em casos de emergências financeiras, pois aplicado de forma contínua faz a empresa perder a capacidade de reposição de seus ativos fixos, necessários à geração de recursos, determinando a perda do princípio da continuidade.

c) Ponto de equilíbrio econômico

O ponto de equilíbrio que deve ser perseguido pela empresa é o econômico (PEE), pois uma vez atingido, estará garantida a cobertura dos custos e despesas fixos, desembolsáveis ou não, e o lucro por ela gerado.

$$\text{PEE} = (\text{CF} + \text{LD}) \div \text{MC}$$

onde: PEE = Ponto de Equilíbrio Econômico
 CF = custos e despesas Fixos
 LD = Lucro Desejado
 MC = Margem de Contribuição

Quaisquer variações que possam ocorrer nos elementos do ponto de equilíbrio irão alterá-lo. Como afirma Iudícibus⁸⁰, “qualquer acréscimo ou redução percentual sobre os custos fixos irá afetar,(...), o esforço para atingir o ponto de equilíbrio.” Explica também que “as alterações nos custos variáveis provocam reflexos mais ou menos proporcionais no ponto de equilíbrio.” Assim, as variações nos custos, fixos ou variáveis, ou nos preços, determinará invariavelmente a fixação de novo ponto de equilíbrio.

⁸⁰ IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 138

3 METODOLOGIA

No capítulo anterior foi apresentada a base dos conhecimentos teórico-empíricos sobre a conceituação de instituições de ensino superior e a sua divisionalização. Além disso, fez-se uma incursão teórica nos sistemas de custos, suas metodologias de apuração, vantagens e desvantagens de cada modalidade.

A fundamentação apresentada embasa o presente trabalho e conduz ao referencial metodológico a ser empregado para a coleta e análise dos dados, cujo objetivo constitui-se em desenvolver uma alternativa de sistema de custos fundamentado no custeio variável, que possa dar suporte ao processo de gestão em uma Instituição de Ensino Superior.

Neste capítulo, pretende-se descrever a metodologia utilizada para a consecução dos objetivos do trabalho. São apresentadas as perguntas de pesquisa norteadoras do presente trabalho, as definições constitutivas dos termos e variáveis principais e o delineamento da pesquisa. Também são descritas a população e amostra e a forma como foram coletados, analisados e descritos os dados. Por fim, apresentam-se as limitações da pesquisa.

3.1 PERGUNTAS DE PESQUISA

A investigação empírica do problema formulado, nesta pesquisa, foi conduzida pelas seguintes perguntas:

- a) Como se caracterizam os principais sistemas de custos discutidos na literatura pertinente?
- b) Qual sistema de custos é adotado atualmente na universidade objeto de estudo?
- c) Como o sistema de custos pode ser organizado segundo o método do custeio variável?
- d) Quais informações podem ser geradas a partir do sistema de custos fundamentado no custeio variável?
- e) Quais as diferenças qualitativas entre o sistema de custos utilizado e o proposto?

3.2 DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA DE TERMOS E VARIÁVEIS

Segundo explica Vergara⁸¹, “definição de termos refere-se a uma pequena lista de termos-chaves do estudo, com suas definições, como se faz em dicionários”. O objetivo principal desta subsecção é demonstrar ao leitor como determinados termos devem ser entendidos no contexto do presente trabalho.

- *Instituição de Ensino Superior*

A explicação dada por Ferreira⁸²: “conjunto de faculdades ou escolas para a especialização profissional e científica”.

- *Custo*

Segundo Martins⁸³, o custo corresponde a “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.”

- *Despesa*

Leone⁸⁴ cita que despesas “são todos os gastos que são feitos para se obter em troca uma receita”.

- *Sistema de custos*

Conforme explica Crepaldi⁸⁵, sistema de custo “é a forma como os custos são acumulados e apropriados aos produtos”.

⁸¹ VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1997, p. 32.

⁸² FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 1739.

⁸³ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 25-27.

⁸⁴ LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997, p. 46.

⁸⁵ CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999, p. 121.

• *Custeio variável*

Santos⁸⁶ explica que o custeio variável é o método de apropriação de custos pelo qual “apropriam-se aos produtos, mercadorias e serviços vendidos apenas os custos variáveis”.

3.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Kerlinger⁸⁷ define delineamento como sendo o plano e a estrutura da investigação, concebidos de forma a permitir a obtenção de respostas para as perguntas de pesquisa. Assim, delineamento constitui-se em um guia para a exploração, coleta e análise de dados.

Selltiz et al⁸⁸ afirma que o método a ser utilizado para a condução de uma pesquisa se relaciona com os seus objetivos, que podem ser adquirir familiaridade com um fenômeno ou compreendê-lo, de modo novo, para formular os problemas de forma mais precisa ou, ainda, criar novas hipóteses, apresentar as características de uma situação, de um grupo ou de um indivíduo, determinar a frequência com que algo ocorre ou com que está ligado à alguma outra coisa (geralmente, mas não sempre, à uma hipótese inicial específica), e verificar uma hipótese de relação causal entre variáveis.

Os estudos exploratórios, segundo Selltiz et al⁸⁹, se relacionam com a aquisição da familiaridade e compreensão de um fenômeno. Sua principal característica é a utilização de um plano de pesquisa flexível, a fim de permitir a consideração de diversos aspectos de um fenômeno. Os estudos descritivos visam apresentar as características de uma situação, grupo ou indivíduo ou determinar a frequência com que algo ocorre. A verificação de hipótese causal entre variáveis procura reduzir a predisposição e aumentar a segurança, mas permitindo inferências sobre a causalidade. São os estudos experimentais.

⁸⁶ SANTOS, Joel J. **Análise de custos**. São Paulo: Atlas, 2000, p.46.

⁸⁷ KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EDUSP, 1979, p. 94.

⁸⁸ SELLTIZ, Claire et al. **Métodos de pesquisas nas relações sociais**. São Paulo: E.P.U., 1974.

⁸⁹ SELLTIZ, Claire et al. Op. Cit.

Sob esse enfoque, a revisão da literatura realizada para atender os objetivos do presente trabalho demonstra que o mesmo se relaciona basicamente com a pesquisa exploratória.

Dessa forma, este trabalho foi dividido em duas etapas: pesquisa em fontes secundárias e estudo de caso. A primeira ocorre por meio de uma revisão bibliográfica sobre o tema de estudo, a fim de que o pesquisador entre em contato e, ao mesmo tempo, atualize-se sobre o desenvolvimento do conhecimento na área de interesse, evitando, assim, que sejam investigadas questões já anteriormente respondidas.

O estudo de caso, definido por Triviños⁹⁰, é “uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente”. Ludke e André⁹¹ explicam que essa especificidade refere-se àquilo que o caso tem de único, incomum, podendo, porventura, ocorrerem semelhanças com outros casos estudados.

A abordagem metodológica deste estudo é qualitativa. Triviños⁹² afirma que a pesquisa qualitativa parte da descrição que busca captar não só a aparência do fenômeno, como também sua essência, buscando as causas da sua existência, bem como explicar sua origem, suas relações, suas mudanças. Godoy⁹³ cita que “os pesquisadores qualitativos estão preocupados com o processo e não simplesmente com os resultados ou produto”.

O nível de análise da pesquisa é organizacional, contemplando uma instituição de ensino superior privada: a Universidade do Oeste de Santa Catarina, em seu campus de Joaçaba.

⁹⁰ TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1995, p. 133.

⁹¹ LUDKE, Menga, ANDRÉ, Marli. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: E.P.U., 1986, apud TRIVIÑOS, Augusto N. S. *Idem*, ibidem, p. 133-134.

⁹² TRIVIÑOS, Augusto N. S. *Op.*, p. 116-117.

⁹³ GODOY, Arilda Schmidt. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. São Paulo: **RAE**, v. 35, n. 2, p. 63.

3.4 OBJETO DE ESTUDO

O objeto do presente estudo é a Universidade do Oeste de Santa Catarina, UNOESC, campus de Joaçaba, delimitado pela população demonstrada a seguir.

Vergara⁹⁴ explica que população “é um conjunto de elementos (empresas, produtos, pessoas, por exemplo), que possuem as características que serão objeto de estudo”. Também afirma que amostra é uma parte da população, e que pode ser dos tipos probabilística e não-probabilística. A primeira diz respeito à aplicação de métodos estatísticos para sua determinação. Quanto à segunda, a seleção é feita de forma intencional.

A população deste estudo compreende os gestores da Unoesc, campus de Joaçaba, denominados pró-reitores, e os integrantes dos processos contábil e financeiro da IES.

A amostra tirada da população é do tipo não-probabilística, intencional, selecionada pelo critério da tipicidade, ou seja, por elementos representativos da população, pois relaciona-se intencionalmente de acordo com certas características estabelecidas no plano e nas perguntas de pesquisa formuladas.

Compõem a amostra os responsáveis pelo gerenciamento do processo de custos da IES e os seus gestores, isto é os usuários desse sistema de informações.

Caracteriza ainda o presente trabalho pela pesquisa participante, aquela em que o pesquisador participa ora como observador, ora como participante ativo. Segundo Oliveira e Oliveira apud Haguette⁹⁵, pesquisa participante é “uma proposta político-pedagógica que busca realizar uma síntese entre o estudo dos processos de mudança social e o envolvimento do pesquisador na dinâmica mesma destes processos. Adotando uma dupla postura de observador crítico e de participante ativo, o objetivo do pesquisador será colocar as

⁹⁴ VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1997, p. 48.

ferramentas científicas de que dispõe a serviço do movimento social com que está comprometido”.

3.5 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Evidencia-se na presente subseção os tipos de dados, o instrumento de pesquisa, a coleta e o tratamento dos dados utilizados na pesquisa.

3.5.1 Tipos de dados

Os dados coletados na presente pesquisa são de dois tipos: primários e secundários. Conforme explica Castro⁹⁶, os dados primários são aqueles que deverão ser coletados pelo pesquisador, através das informações iniciais e observações diretas e indiretas, como parte da investigação.

Por sua vez, os dados de fontes secundárias referem-se aos disponíveis na instituição, contidos em documentos como informativos periódicos, portarias, relatórios contábeis, entre outros.

3.5.2 Instrumentos de pesquisa

O instrumento de pesquisa utilizado para a coleta dos dados primários consistiu de uma entrevista semi-estruturada. Para a obtenção dos dados secundários procedeu-se a investigação dos documentos.

⁹⁵ HAGUETTE, Tereza Maria Frota. *Metodologias qualitativas na sociologia*. 3 Ed. Petrópolis: Vozes, 1992, p. 146-147.

⁹⁶ CASTRO, Cláudio de Moura. *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill, 1977, p. 89-90.

Segundo Triviños⁹⁷, a pesquisa semi-estruturada parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses, que interessam à pesquisa, e que oferecem amplo campo de interrogações, à medida que se recebe as respostas do informante.

No presente trabalho, a investigação de documentos diz respeito a todas às informações impressas colocadas à disposição do pesquisador, por parte da instituição, como o plano de contas contábeis financeiro e gerencial, balancete financeiro e gerencial, relatórios de desempenho dos cursos de graduação, relatórios de gastos diretos e indiretos.

3.5.3 Coleta de dados

Na intenção de responder ao problema da pesquisa, considerou-se como dados os obtidos nas entrevistas semi-estruturadas realizadas e no exame de documentos.

As entrevistas semi-estruturadas foram conduzidas pelo autor do presente trabalho e realizadas entre novembro e dezembro de 2000. Os entrevistados se manifestaram sobre as necessidades de informações para a tomada de decisões e sobre a qualidade das informações presentes nos relatórios atuais.

Dessa forma, o processo de coleta dos dados primários foi guiado pelo pesquisador com base em um roteiro de pesquisa composto de questões abertas, por meio do qual procurou-se enfatizar os pontos de interesse para a verificação dos objetivos da pesquisa. As entrevistas foram gravadas, com autorização dos entrevistados. Concomitantemente, o entrevistador realizava anotações consideradas relevantes para o estudo.

Os dados secundários foram obtidos por meio da consulta à publicações e relatórios internos da instituição emitidos pelo departamento financeiro, voltados às informações de custos.

⁹⁷ TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1995, p. 146.

3.5.4 Tratamento dos dados

Em função da natureza dos dados coletados na presente pesquisa, com vistas a alcançar os objetivos estabelecidos, foram utilizadas as técnicas de análise descritiva e documental.

Os dados primários foram analisados através da técnica de análise de descritiva. Para Bardin⁹⁸, a análise de conteúdo é utilizada para estudar material do tipo qualitativo (ao qual não se pode aplicar técnicas aritméticas). Pode ser definida como “o conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (qualitativos ou não) que permitam inferir conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens”⁹⁹.

Os dados secundários foram analisados por análise documental. Segundo Richardson¹⁰⁰, trabalha sobre documentos, sendo essencialmente temática, e tem como objetivo a determinação fiel dos fenômenos sociais.

Contando a instituição estudada com uma série de cursos de graduação, e tendo sido voltado o trabalho para a análise das receitas, dos custos, da contribuição de cada um deles, procurou-se preservá-los em seus valores monetários, uma vez que o que interessa é o método e não os números, de forma que o presente trabalho não apresentará os valores reais da instituição.

⁹⁸ BARDIN, L. apud RICHARDSON, Norberto J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985, p. 93, 95.

⁹⁹ BARDIN, L. apud RICHARDSON, Norberto J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985, p. 176.

¹⁰⁰ RICHARDSON, Norberto J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985, p. 176.

3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Mesmo procurando alcançar o maior rigor possível nas análises e procedimentos empregados na presente pesquisa, algumas limitações foram impostas.

Preliminarmente, a limitação imposta pelo método de pesquisa, o de estudo de caso, que, apesar de possibilitar uma abordagem total e intensiva das variáveis escolhidas dentro da instituição estudada, caracteriza-se por estar restrito à situação específica da instituição, não permitindo a generalização das conclusões para outras organizações.

Por outro lado, o presente trabalho não tem natureza conclusiva, mas sim exploratória, que procura relacionar o seu tema, que é custos, à instituição objeto do estudo, e fazer uma avaliação dessa relação sob um enfoque até então não observado pela mesma, que é o tratamento dos dados segundo o método de custeio variável.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO CASO

O presente capítulo faz uma apresentação da instituição objeto do estudo, proporcionando um resgate histórico da sua origem e situando-a no contexto atual. Em seguida, apresenta a sua organização contábil e financeira, descrevendo seu plano de contas, seu sistema de custos, os relatórios contábeis emitidos e a percepção dos produtores e leitores desses relatórios.

4.1 ORIGEM DA UNOESC

O contexto sócio-econômico e cultural do Oeste Catarinense, no qual surgiram e em função do qual atuaram, durante mais de 20 anos, a FUNDESTE, a FUOC e a FEMARP e, posteriormente, a FEMAIS e a FUNESC, tem algumas características básicas que permanecem subjacentes à definição das finalidades, à escolha do modelo organizacional e à hierarquização das ações da UNOESC. A forma de inserção e de atuação na sociedade e no sistema de ensino, tanto estadual quanto nacional, envolvendo semelhanças e diferenças com outras instituições congêneres, forjou as características dessa nova universidade, delas resultando sua identidade e sua marca.

Levou-se em consideração que a idéia de uma universidade única para toda a região do oeste catarinense, concebida no final da década de 80 e início da década de 90, configurou-se a partir de três imperativos norteadores de sua identidade institucional e pedagógica¹⁰¹.

O primeiro imperativo consistia na necessidade de superar a situação de marginalidade em que se encontrava o ensino regional de 3º grau, ministrado em instituições isoladas de ensino superior, desde o final da década de 60 e início dos anos 70. Por força da própria legislação vigente, este tipo de instituição articulava-se de forma atípica e/ou marginal com o sistema oficial de ensino universitário nacional. A impossibilidade de credenciar-se isoladamente junto aos órgãos centrais do sistema e a busca de alternativas para a superação

¹⁰¹ UNOESC. **Credenciamento público e legitimidade social: planejamento estratégico 2000/2001**, p. 12-15.

da condição de marginalidade implicou na articulação de estratégias políticas, institucionais e acadêmicas que viabilizassem a unificação institucional destas fundações isoladas.

Encontrava-se nessa situação isolacionista, em todo o oeste, nada menos que cinco fundações educacionais que, há mais de vinte anos, dividiram a região em cinco áreas de abrangência e influência: a FEARP (Fundação Educacional do Alto Vale do Rio do Peixe), com sede em Caçador; a FEMARP (Fundação Educacional e Empresarial do Alto Vale do Rio do Peixe), com sede em Videira; a FUOC (Fundação Universitária do Oeste Catarinense), com sede em Joaçaba; a FEAUC (Fundação Educacional do Alto Uruguai Catarinense), com sede em Concórdia; a FUNDESTE (Fundação de Ensino do Desenvolvimento do Oeste), com sede em Chapecó. Desde meados dos anos 80, alguns cursos desta última também eram oferecidos, em sistema híbrido de “cursos fora da sede”, pela FUNESC (Fundação de Ensino do Extremo-Oeste Catarinense), com sede em São Miguel do Oeste e pela FEMAI (Fundação de Ensino dos Municípios do Alto Irani, com sede em Xanxerê.

Ainda na década de 80, no meio oeste catarinense, mais precisamente no Vale do Rio do Peixe, a FEARP, a FEMARP, a FUOC e a FEAUC iniciaram um processo de unificação, sob a forma de federação, dando origem a FEMOC (Federação das Escolas do Meio Oeste Catarinense), mais tarde transformada em projeto de universidade multi-campi.

Disputas internas pela hegemonia na condução do processo e pela localização geográfica da sede desta projetada universidade levaram o projeto a sofrer algumas alterações, especialmente quanto à composição das instituições isoladas que participariam do mesmo. Enquanto a FEARP de Caçador agregava-se com as instituições congêneres de Curitiba, Concórdia, Canoinhas e Mafra, dando origem ao projeto da Universidade do Contestado – UnC, a FUOC de Joaçaba, a FUNDESTE de Chapecó, a FEMARP de Videira e, mais tarde, a FUNESC de São Miguel do Oeste e a FEMAI de Xanxerê, integravam-se no projeto da Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC.

Tais projetos buscavam, cada qual a seu modo e tempo, a reunião das condições quantitativas e qualitativas exigidas pelo Ministério da Educação e Cultura – MEC, para obter

a autorização de funcionamento e posterior credenciamento em universidades limítrofes, o que aconteceu em 1996 no caso da Universidade do Oeste de Santa Catarina (UNOESC) em 1997 para a Universidade do Contestado (UnC).

O projeto mult institucional da UNOESC representa, portanto, o desdobramento político (até certo ponto imposto pelo Sistema) do processo de plenificação formal do ensino superior que havia a mais de 20 anos e atuava na região com grandes dificuldades, com relativos avanços e conquistas, mas na condição de “excepcionalidade” legal com que era permitido nas IES isoladas que proliferavam em todo o Estado de Santa Catarina. Nascidas na euforia engendrada pelo contexto do “Milagre Brasileiro”, nas décadas de 60 e 70, essas instituições precisavam agora recontextualizar-se segundo as novas exigências do macro-cenário da globalização deste final de milênio. O paralelismo, a contemporaneidade e a proximidade geográfica da UNOESC e da UnC testemunham, também a seu modo, a política da transformação do ensino superior isolado em ensino universitário propriamente dito, no conjunto do desenvolvimento sócio-econômico e institucional de toda a região, assim como de todo o Estado de Santa Catarina com seu sistema ACAFE – Associação Catarinense das Fundações Educacionais.

O segundo imperativo dizia respeito à necessidade de unir forças para enfrentar eficazmente o grande desafio de ampliar o alcance da atividade universitária para além de seu tradicional reduto de sala de aula. Uma análise retrospectiva mostrava que a FEMARP, a FUOC e a FUNDESTE, além de terem surgido no mesmo contexto histórico e da mesma conjuntura sócio-econômica e educacional, repetiam competitivamente os mesmos cursos, escolhidos pelo critério do seu baixo custo operacional e em regime noturno, sem que nenhuma filosofia educacional ou metodologia de ensino as unisse no enfrentamento dos mesmos problemas.

Nesse contexto, que bem se chamaria de “situação marginal”, eram precárias as condições de que dispunham para as atividades de pesquisa e de extensão, que, apesar de serem indissociáveis por natureza às do ensino de graduação, ficavam relegadas a um plano secundário e de eventualidade. Os recursos humanos, necessários e minimamente preparados

para o planejamento e execução dessas atividades, eram inexistentes ou insuficientes, porque pouco atraídos ou estimulados a permanecerem numa pequena instituição isolada, incapaz de garantir-lhe as condições necessárias para a atividade da produção científica.

O terceiro imperativo para a unificação institucional originava-se na percepção da relativa homogeneidade com que se apresentava a formação histórico-cultural do oeste catarinense. A concepção de uma única universidade, nascendo da unificação de três instituições isoladas de ensino superior, não deixava de representar uma resposta ao imperativo da integração, característica marcante da atual conjuntura social, econômica e política em âmbito mundial. Salvaguardadas as devidas proporções, a supressão das fronteiras geográficas e institucionais que separavam entre si a FEMARP, a FUOC e a FUNDESTE tinha a mesma orientação histórica que a supressão das fronteiras que separavam entre si os países europeus, os países asiáticos, os países da América do Norte e os países do Cone Sul da América Latina. Em ambos os casos ressaltava-se a necessidade de fazer prevalecer a identidade do todo regional sobre a diferença das partes municipais, interesses comuns sobre interesses particulares.

Constituindo-se como área de abrangência da UNOESC, o oeste catarinense é a região que se estende desde a parte inferior do Alto Vale do Rio do Peixe, polarizado pela cidade de Videira, descendo em direção à cidade-pólo do Vale do Rio do Peixe, que é Joaçaba, e alongando-se progressivamente em direção ao extremo-oeste, cujo maior centro é Chapecó. Toda essa região tem como maiores pólos urbanos de desenvolvimento, em ordem leste-oeste, as cidades de Videira, Joaçaba, Xanxerê, Chapecó e São Miguel do Oeste, hoje sede dos atuais cinco campi da universidade, abrangendo uma extensão geográfica de 28,5% de todo o território estadual.

O modelo de universidade adotado pela UNOESC configura-se a partir das seguintes características básicas:

- a) natureza comunitária, como resultado da busca de compromisso de amplos e diferenciados segmentos da sociedade regional com o ensino superior;

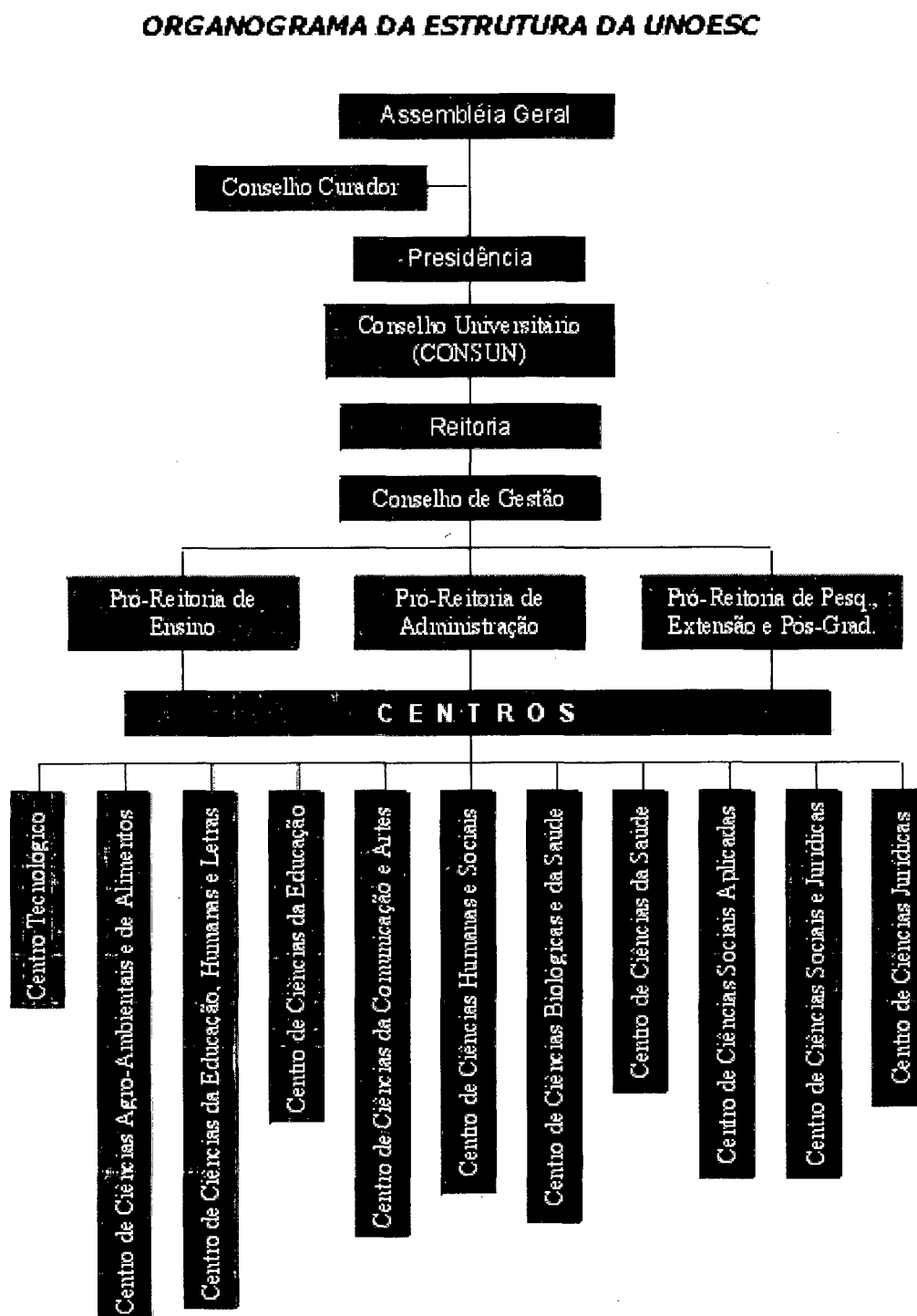
- b) conquista de *status* privilegiado nas relações com o poder público, resultando um modelo de IES pública não-estatal, vinculada ao desenvolvimento regional;
- c) tendência à busca de recursos públicos estaduais para cobrir ou diminuir o custo das mensalidades, mas sem diminuir a autonomia administrativa;
- d) tendência à estrutura multi-campi como forma de descentralizar a gestão em âmbito regional.

O que resulta dessas considerações é que a textura histórica da UNOESC é a composição de várias categorias que formam os seguintes pares dialéticos de sua dinâmica interna: utopia e realidade; universalidade e regionalidade; unidade e descentralização; público e privado; credenciamento formal e legitimidade social; horizontalidade e verticalidade de gestão.

4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA UNOESC

Após a reforma estatutária de 1999, a UNOESC assumiu nova estruturação organizacional, estabelecida conforme a Figura 7, e divide-se em duas instituições: a instituição mantenedora e a instituição universitária.

Figura 6 – Organograma da UNOESC – Universidade do Oeste de Santa Catarina



Fonte: UNOESC, Planejamento Estratégico, p. 45.

a) Instituição mantenedora

A Fundação Educacional do Oeste de Santa Catarina é uma entidade educacional regional, criada por lei municipal, nº1.637 de 12 de outubro de 1990, de direito privado, com caráter comunitário, filantrópico e sem fins lucrativos, com sede jurídica na cidade e Comarca de Joaçaba e sede administrativa na cidade de Chapecó.

A administração da Fundação UNOESC é exercida por órgãos superiores de deliberação, fiscalização, representação e administração, constituídos pela Assembléia Geral, Conselho Curador e Presidência.

A Assembléia Geral é o órgão de deliberação e de representação da Mantenedora, constituída pelos dirigentes e representantes dos professores, alunos, funcionários, e comunidade regional abrangida, através de suas organizações profissionais e de classe.

O Conselho Curador é o órgão de acompanhamento e de fiscalização econômico-financeira da Fundação, cuja constituição e competência estão determinados no estatuto da UNOESC. Esse Conselho é composto pelos membros da Assembléia Geral e por representantes das comunidades sedes das fundações que constituíram a Mantenedora.

b) Instituição universitária

A Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC é uma instituição de educação superior, de natureza jurídica privada, criada por lei municipal de caráter comunitário. Sua estrutura é multicampi, com administração central representada pela reitoria, localizada em Chapecó e com seus campi nas cidades de Joaçaba, São Miguel d'Oeste, Videira e Xanxerê, com prazo de duração indeterminado. Foi autorizada pelo Parecer nº 587/91 do Conselho Federal de Educação, reconhecida pelo Parecer nº 262/95 do Conselho Estadual de Educação e credenciada pelo Decreto Presidencial de 14 de agosto de 1996, mantida pela Fundação Educacional Unificada do Oeste de Santa Catarina. Enquanto universidade, a UNOESC exerce

autonomia didático-científica, de gestão financeira e patrimonial, na forma da Constituição da República Federativa do Brasil, da legislação pertinente, de seus estatutos e do regimento geral.¹⁰²

Na esfera administrativa, é representada por órgãos superiores de natureza normativa, consultiva, deliberativa, jurisdicional e executiva no âmbito acadêmico e administrativo da Universidade. O órgão deliberativo e consultivo, o Conselho Universitário – CONSUN, que é soberano em matéria administrativa, financeira, disciplinar, de natureza normativa, consultiva deliberativa e jurisdicional.

A administração central é exercida pela Reitoria, que é o órgão executivo. A Reitoria é auxiliada pelas Pró-reitorias¹⁰³, que podem criadas segundo a necessidade de cada campi e no caso da UNOESC Joaçaba dividem-se em três: Administração, Ensino e Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação.

Em nível de campi, os órgãos consultivos e deliberativos são o Conselho de Gestão, o Conselho de Centros e os Colegiados dos Cursos, e os órgãos executivos são as Pró-Reitorias de Administração, de Ensino, e de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação, as Diretorias de Centros, os Coordenadores de Cursos e Órgãos Suplementares

A UNOESC, campus de Joaçaba, mantém funcionando, atualmente, vinte e três cursos, distribuídos entre os diversos centros de ensino:

- ✓ Administração de Empresas (Joaçaba)
- ✓ Administração e Comércio Exterior
- ✓ Ciências Contábeis
- ✓ Comunicação Social, Publicidade e Propaganda
- ✓ Direito (Noturno)
- ✓ Direito (Diurno)

¹⁰²Regimento Geral da UNOESC. Reitoria, Chapecó, setembro de 1999, p. 2.

¹⁰³Regimento Geral da UNOESC. Reitoria, Chapecó, setembro de 1999, p. 7.

- ✓ Educação Artística (Magister)
- ✓ Engenharia Civil
- ✓ Engenharia de Produção Mecânica
- ✓ Extensão Rural
- ✓ fisioterapia
- ✓ Gestão em Supermercados (seqüencial)
- ✓ Gestão Empresarial (seqüencial)
- ✓ História
- ✓ Letras
- ✓ Odontologia
- ✓ Pedagogia (Capinzal)
- ✓ Pedagogia (Joaçaba)
- ✓ Psicologia
- ✓ Secretariado Executivo
- ✓ Tecnologia do Empreendimento
- ✓ Tecnologia em Processos Industriais e Eletromecânica
- ✓ Turismo de Administração Hoteleira

Além das atividades de ensino de graduação, a UNOESC, campus de Joaçaba, desenvolve diversos cursos de pós-graduação, nas mais diversas áreas, visando complementar a formação de profissionais e formar capacitar docentes para trabalharem nos cursos já existentes e em novos cursos implantados. Também desenvolve projetos de extensão, como cursos, palestras e atividades comunitárias, com os objetivos de promover a atualização profissional e colaborar com o bem-estar social de sua região de abrangência. Na área de iniciação científica, o campus desenvolve juntamente com a FURB (Blumenau) e a UNIVALI (Itajaí), um programa conjunto de iniciação à pesquisa, financiado pelo PIBIC UNOESC - Programa Institucional de Bolsas para Iniciação Científica, através do Fundo de Apoio à Pesquisa - FAPE. Ainda, neste campo, a UNOESC Joaçaba está desenvolvendo o programa especial de Treinamento PET e cinco projetos de pesquisa financiados pelo CNPq

4.3 A ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL E O SISTEMA DE CUSTOS

Esta secção demonstra o atual plano de contas adotado pela UNOESC, campus de Joaçaba, nos enfoques financeiro e gerencial. Apresenta também o sistema de custos utilizado pela instituição, os relatórios contábeis produzidos pelos técnicos e a percepção dos responsáveis pelo sistema de custos e gestores da IES quanto ao sistema de custos da organização.

4.3.1 O plano de contas

O plano de contas, conforme afirma Marion¹⁰⁴, é o elenco de contas indispensáveis para registrar todos os fatos contábeis. Explica que deve ser organizado de forma racional e adaptado para cada instituição segundo suas necessidades de informação para tomada de decisões. Deve, porém, obedecer às disposições da Lei nº 6.404, de 15/12/1976.

O plano de contas é dividido basicamente em quatro grandes grupos, assim dispostos:

- a) Ativo – agrupa todos os bens e direitos da organização, como caixa, bancos, contas a receber, estoques, aplicações financeiras, terrenos, móveis e utensílios, veículos;
- b) Passivo – abriga as obrigações da empresa, que podem ser com fornecedores, pessoal, tributos, empréstimos contraídos, com os sócios, entre outras;
- c) Receitas – é o grupo que registra todas as receitas geradas pela instituição, seja com venda de produtos, de mercadorias ou de serviços; e
- d) Custos e Despesas - registra todos os gastos efetuados pela instituição. Se estiverem relacionados aos produtos, mercadorias ou serviços, denominam-se custos¹⁰⁵, se não, são considerados como despesas.

¹⁰⁴ MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 1998, p. 93.

¹⁰⁵ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 20.

Em virtude do objetivo geral do presente trabalho estar interligado somente com os grupos de receitas, custos e despesas a síntese do plano de contas demonstrado no Quadro 1 evidencia como a UNOESC está organizada nesse sentido, com vistas à Contabilidade Geral da IES.

Quadro 1 – Síntese das contas de receitas, custos e despesas do plano de contas

Receitas e deduções das receitas	Despesas
3 RECEITAS	4 DESPESAS
3.1 RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	4.1 DESPESAS OPERACIONAIS
3.1.01 Receita operacional bruta	4.1.01 Pessoal e encargos
3.1.01.01 Atividades de ensino	4.1.01.01 Pessoas físicas
3.1.01.02 Atividades de extensão	4.1.01.02 Pessoas jurídicas
3.1.01.03 Atividades de pesquisa	4.1.02 Manutenção
3.1.01.04 Atividade administrativa/patrimonial	4.1.02.01 Material de consumo
3.1.02 Deduções da receita	4.1.02.02 Despesas com utilidade e patrimônio
3.1.02.01 Gratuidades concedidas	4.1.02.03 Comunicação e divulgação institucional
3.2 RECEITAS NÃO-OPERACIONAIS	4.1.02.04 Outras despesas
3.2.01 Origem interna	4.1.03 Custos Operacionais
3.2.01.01 Receitas financeiras	4.1.03.01 Depreciações
3.2.02 Origem externa	4.2 DESPESAS NÃO-OPERACIONAIS
3.2.02.01 Subvenções federais	4.2.01 Encargos financeiros
3.2.02.02 Subvenções estaduais	4.2.01.01 Despesas financeiras
3.2.02.03 Subvenções municipais	
3.2.02.04 Entidades privadas e pessoas físicas	
3.2.02.05 Imunidades fiscais	

Cada subgrupo apresentado possui classificações pertinentes, com a finalidade de registrar os atos e fatos contábeis de acordo com a sua natureza específica, para que possam ser emitidos relatórios úteis aos usuários da contabilidade.

Ressalte-se que o plano de contas apresentado está voltado para o sistema de custeio por absorção, exigido pela Lei 6.404/76, a Lei das Sociedades Anônimas. Para dar o enfoque às macro-atividades da UNOESC, campus de Joaçaba, a mesma desenvolveu um plano de contas gerencial, cuja síntese é evidenciada no Quadro 2.

Quadro 2 – Síntese do plano de contas gerencial

Contas gerenciais
8 CENTROS DE CUSTO
8.01 GABINETE PRÓ-REITOR DE ENSINO
8.02 AVALIAÇÃO INSTITUCIONAL
8.03 BIBLIOTECA
8.04 SECRETARIA ACADÊMICA
8.05 GABINETE PRÓ-REITOR DE ADMINISTRAÇÃO
8.06 CONTROLADORIA
8.07 MATERIAIS COMPRAS/ESTOQUES
8.08 GABINETE DO DIRETOR DE PATRIMÔNIO
8.09 JARDINAGEM, PAISAGISMO E LIMPEZA
8.10 MANUTENÇÃO PRÉDIOS, ELÉTRICA, HIDRÁULICA
8.11 MANUTENÇÃO MÓVEIS, UTENSÍLIOS E EQUIPAMENTOS
8.12 SEGURANÇA E VIGILÂNCIA
8.13 CPD – DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS
8.14 CPD – GERÊNCIA (INTRA/INTERNET)
8.15 MANUTENÇÃO SOFTWARE E HARDWARE
8.16 PROCURADORIA JURÍDICA
8.17 RECURSOS HUMANOS
8.18 PESSOAL – REGISTROS E CONTROLES
8.19 PROTOCÓLO
8.20 RECEPÇÃO E SERVIÇO DE COPA
8.21 TELEFONIA E INTERCOMUNICAÇÃO
8.22 SERVIÇOS PÚBLICOS – ÁGUA, LUZ, SEGUROS
8.23 CONTROLADORIA
8.24 VEÍCULOS E TRANSPORTE
8.25 QUALIFICAÇÃO DOCENTES
8.26 QUALIFICAÇÃO TÉCNICO-ADMINISTRATIVO
8.27 PÓS-GRADUAÇÃO, COORDENAÇÃO
8.28 GABINETE PRÓ-REITOR PESQUISA E EXTENSÃO
8.29 LABORATÓRIO DE INFORMÁTICA
8.30 DEP CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS
8.36 DEP CIÊNCIAS CONTÁBEIS
8.42 DEP CIÊNCIAS DA COMUNICAÇÃO
8.48 DEP CIÊNCIAS DA EDUCAÇÃO
8.54 DEP CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS
8.55 DEP CIÊNCIAS JURÍDICAS
8.60 DEP PSICOLOGIA (SAÚDE)
8.66 DEP ENG PRODUÇÃO MECÂNICA
8.75 LABORATÓRIOS
8.80 MARCENARIA
8.81 SERRALHERIA E SOLDA
8.91 CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
8.92 CIÊNCIAS DA EDUCAÇÃO, HUMANAS E LETRAS
8.93 CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
8.94 C TECNOLÓGICO
8.95 C BIOLÓGICAS E DA SAÚDE

O plano de contas como instrumento extratificador de dados, é peça fundamental em qualquer sistema de organização contábil, incluindo custos. O plano de contas gerencial adotado pela UNOESC está organizado em forma de centros de custos (setores da instituição que acumulam custos). Dentro dessa síntese, dos centros de custos, estão analiticamente distribuídos os cursos. Os cursos recebem, proporcionalmente ao número de alunos

matriculados, os custos incorridos, direcionando a instituição para o sistema de custeio por absorção, uma vez que promove o rateio de todos os gastos indiretos da instituição aos diversos cursos oferecidos, utilizando como critério de rateio a quantidade de alunos matriculados em cada curso.

Martins¹⁰⁶ afirma que o departamento “é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos”, e que na maioria das vezes um centro de custos constitui-se de um departamento, onde são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos.

Em cada departamento, na UNOESC, campus de Joaçaba, relacionado no plano de contas gerencial, estão inseridas contas analíticas que receberão uma parte dos custos incorridos por ele, de forma que é possível relacionar a responsabilidade econômico-financeira de cada curso com cada departamento da IES.

4.3.2 O sistema de custos

A contabilização geral se dá no plano de contas financeiro, utilizando um *software* denominado “Hércules”. O Hércules é um *software* próprio para contabilidade desenvolvido pela WK Sistemas Ltda, estabelecida em Blumenau/SC. Nesse *software*, a contadoria, juntamente com a coordenação financeira, criou os centros de custos apresentados no tópico 4.3.1 e detalhados no Anexo 1, e parametrizou a participação de cada curso nas diversas contas de custos e despesas indiretas, de forma que, ao efetuar um lançamento contábil em uma conta qualquer, seu valor é automaticamente distribuído a todos os cursos, proporcionalmente, no plano gerencial.

4.3.3 Os relatórios contábeis

¹⁰⁶ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 72-73.

Basicamente, são dois os relatórios contábeis-gerenciais que os gestores utilizam. Um deles se denomina “Avaliação de desempenho por atividade e por centro”. É um relatório sintético, onde estão relacionados os cursos, agrupados por centros de ensino, com suas respectivas receitas e despesas que, confrontadas, fornecem o resultado econômico-financeiro, isto é, do curso e do centro. O Quadro 3 mostra as informações que constam neste relatório.

Quadro 3 – Avaliação de desempenho por curso e centro

Cursos	RECEITA	Pessoal e Encargos	GASTOS					Gastos Totais	RESULTADO
			Administração direta	Manutenção	Depreciação	FAPE	Biblioteca		
CCSA	235.136,64	108.099,38	19.109,68	25.860,84	31.956,45	2.460,41	2.491,27	189.978,02	45.158,62
Administração	60.327,26	28.335,06	3.805,02	5.952,34	7.921,95	829,52	542,76	47.386,64	12.940,62
Adm Com Exterior	34.340,96	12.702,04	2.067,06	3.330,30	4.526,82	394,66	294,37	23.315,25	11.025,71
Ciências Contábeis	62.324,61	23.428,79	4.586,04	6.063,17	8.068,50	1.028,05	481,98	43.656,52	18.668,09
Turismo Hotelaria	23.703,43	11.598,27	1.440,58	2.312,84	3.142,72	208,18	274,90	18.977,49	4.725,94
Tec. Empreendim.	35.344,00	14.586,53	2.855,88	3.679,23	3.916,19	0,00	433,90	25.471,73	9.872,27
Gestão Superm.	4.999,60	3.110,94	1.157,38	850,25	203,54	0,00	120,65	5.442,76	(443,16)
Gestão Empresarial	14.096,78	14.337,76	3.197,72	3.672,71	4.176,73	0,00	342,71	25.727,62	(11.630,84)
Extensão Rural	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Secret Executivo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CCEHL	197.838,89	90.967,46	21.159,73	19.460,37	24.286,91	1.945,19	1.367,61	159.187,27	38.651,62
Pedagogia (Jba)	38.901,95	22.437,42	4.087,20	4.317,80	5.528,26	800,58	452,16	37.623,43	1.278,52
Pedagogia (Czal)	28.893,40	11.360,65	3.171,36	3.613,49	4.380,28	0,00	350,68	22.876,46	6.016,94
Letras	34.919,76	23.915,40	5.215,66	3.416,51	4.347,71	0,00	0,00	36.895,28	(1.975,52)
História	52.464,43	17.924,03	4.941,57	5.160,18	6.570,41	750,75	326,83	35.673,76	16.790,67
Public Propaganda	42.658,35	15.329,96	3.743,95	2.952,39	3.460,25	393,86	237,94	26.118,35	16.541,00
CCSJ	63.093,41	27.699,46	3.910,99	6.186,28	8.500,01	1.114,86	995,82	48.407,43	14.685,98
Direito	63.093,41	27.699,46	3.910,99	6.186,28	8.500,01	1.114,86	995,82	48.407,43	14.685,98
CT	78.996,64	35.294,80	8.585,81	5.706,65	6.708,79	764,41	1.635,89	58.696,35	20.300,29
Eng Prod Mecânica	56.762,86	28.830,16	6.743,61	4.539,15	5.414,24	764,41	1.635,89	47.927,46	8.835,40
Eng. Civil	15.201,00	139,33	1.207,52	0,00	0,00	0,00	0,00	1.346,86	13.854,14
Tec Proc Indust	7.032,78	6.325,31	634,68	1.167,50	1.294,55	0,00	0,00	9.422,03	(2.389,25)
CCS	149.738,92	47.371,89	16.292,52	9.100,01	4.408,77	1.200,07	8.848,42	87.221,67	62.517,25
Psicologia	74.708,15	26.587,76	5.705,33	6.260,46	2.796,70	1.200,07	2.363,25	44.913,56	29.794,59
Fisioterapia	42.114,60	13.934,68	6.063,84	2.000,55	1.612,07	0,00	1.000,99	24.612,13	17.502,47
Odontologia	32.916,17	6.849,45	4.523,36	839,00	0,00	0,00	5.484,18	17.695,98	15.220,19
TOTAL	724.804,50	309.432,99	69.058,73	66.314,15	75.860,92	7.484,94	15.399,00	543.490,73	181.313,77

Fonte: UNOESC, Contadoria

Ressalte-se que os valores registrados nos relatórios não guardam relação com a realidade da instituição objeto de estudo, apenas têm a função de facilitar o entendimento de como as informações são apresentadas aos dirigentes da organização.

A partir deste relatório, pode-se estabelecer uma classificação dos cursos por ordem decrescente de desempenho, conforme demonstra a Tabela 1.

Tabela 1 – Relatório de desempenho, por ranking, dos cursos de graduação

Classificação	Curso	Resultado por curso
1º	Psicologia	29.794,59
2º	Ciências Contábeis	18.668,09
3º	Fisioterapia	17.502,47
4º	História	16.790,67
5º	Comunicação Social, Publicidade e Propaganda	16.541,00
6º	Odontologia	15.220,19
7º	Direito	14.685,98
8º	Engenharia Civil	13.854,14
9º	Administração (Joaçaba)	12.940,62
10º	Administração Comércio Exterior	11.025,71
11º	Tecnologia do Empreendimento	9.872,27
12º	Engenharia de Produção Mecânica	8.835,40
13º	Pedagogia (Capinzal)	6.016,94
14º	Turismo e Administração Hoteleira	4.725,94
15º	Pedagogia (Joaçaba)	1.278,52
16º	Gestão de Supermercados	(443,16)
17º	Letras	(1.975,52)
18º	Tecnologia de Processos Industriais e Eletromecânica	(2.389,25)
19º	Gestão Empresarial	(11.630,84)
	Total	181.313,77

Utilizando o sistema de classificação de desempenho, percebe-se que o curso de melhor resultado é o curso de Psicologia, seguido dos cursos de Ciências Contábeis, Fisioterapia e História. Por outro lado, os cursos de pior desempenho são o Gestão Empresarial, seguido por Tecnologia de Processos Industriais e Eletromecânica, Letras e Gestão de Supermercados.

O segundo relatório, denominado “Notas Explicativas”, mais abrangente, faz as análises horizontal e vertical do balanço da UNOESC e promove um detalhamento das contas patrimoniais e de resultado, conforme o Quadro 4.

Quadro 4 – Notas explicativas do balanço

BALANÇO			
Itens	Balanço Anterior	Mês Atual	Variações (AH)
ATIVO DISPONÍVEL	2.026.184,38	2.507.561,28	481.376,90
REALIZÁVEL E ANTECIPAÇÕES	695.903,10	1.488.377,98	792.474,88
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	539.197,93	976.519,73	437.321,80
Sub-Total ATIVO FINANCEIRO	3.261.285,41	4.972.458,99	1.711.173,58
ATIVO PERMANENTE			
VALORES	6.835,23	6.835,22	0,00
IMOBILIZAÇÕES TÉCNICAS	8.7921.876,82	8.857.088,02	64.211,20
IMOBILIZAÇÕES CIENTÍFICAS	2.148.812,70	2.262.956,00	114.143,30
IMOBILIZAÇÕES EM ANDAMENTO	234.299,20	1.478.431,58	1.244.132,38
DEPRECIACÕES ACUMULADAS	(2.907.212,56)	(3.395.718,89)	(488.506,33)
Sub-Total ATIVO PERMANENTE	8.275.611,39	9.209.591,94	933.980,55
ATIVO – TOTAL	11.536.896,80	14.182.050,93	2.645.154,13
PASSIVO FINANCEIRO			
DESPESAS CORRENTES A PAGAR	276.804,50	735.653,85	458.849,35
CONSIGNAÇÕES	153.382,14	39.844,42	(113.537,72)
PROVISÕES	563.458,36	655.953,36	92.495,00
EXIGÍVEL LONGO PRAZO	645.022,61	1.087.454,61	442.432,00
Sub-Total PASSIVO FINANCEIRO E LP	1.638.667,61	2.518.906,24	880.238,63
RECEITAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS	151.216,65	1.158.887,30	1.007.670,65
DEMONST SALDO PATRIMONIAL	9.747.012,54	10.504.257,39	757.244,85
PASSIVO – TOTAL	11.536.896,80	14.182.050,93	2.645.154,13
RESULTADO	Valor Previsto	Valor Orçado	Variação (AH)
Receita Operacional Bruta	7.272.639,60	6.028.068,18	(1.244.571,42)
(-) Deduções das Mensalidades	(35.389,60)	(1.036.522,32)	(1.001.132,73)
(=) Receita Operacional Líquida	7.237.250,00	4.991.545,86	(2.245.704,14)
(-) despesas Operacionais	(6.537.250,00)	(3.859.500,97)	2.677.749,03
(-) custos Operacionais	(700.000,00)	(488.503,33)	211.493,67
(=) Resultado Operacional	0,00	643.538,56	643.538,56
(+) Receitas Não Operacionais Líquidas	597.500,00	155.250,88	(294.820,60)
(-) Despesas Não Operacionais	(5.000,00)	(41.544,59)	(36.544,59)
(=) Resultado Econômico	592.500,00	757.244,85	312.173,37
(+) Gastos Não Desembolsáveis	1.264.500,00	488.506,33	(775.993,67)
(-) Investimentos	(1.857.000,00)	(1.422.486,88)	434.513,12
(=) Resultado Financeiro	0,00	(176.735,70)	(29.307,18)

Em se tratando das contas patrimoniais, o quadro faz uma comparação entre os saldo passado e atual, para demonstrar as variações ocorridas. Demonstra que as contas patrimoniais cresceram R\$2.645.154,13.

Quanto às contas de resultado, nota-se a sua estruturação voltada ao sistema de custos por absorção, com o objetivo de fazer uma comparação entre os valores previstos e os realizados.

Outras conotações deste relatório são detalhar as contas patrimoniais, principalmente aquelas de maior liquidez, como o ativo disponível, e propiciar à instituição uma análise financeira, incluindo indicadores de liquidez e de endividamento.

4.3.4 A organização do sistema de custos segundo a percepção do responsável pelo mesmo

Mesmo que se esteja adotando a abordagem de pesquisa participante, isto é, o autor do trabalho participando da instituição objeto de estudo, considerou-se importante investigar a percepção do responsável pelo desenvolvimento, implantação e manutenção do atual sistema de custos da UNOESC, campus de Joaçaba.

A pergunta do roteiro de entrevista aplicado ao responsável pelo sistema de custos, que busca identificar o atual sistema de custos adotado pela UNOESC, campus de Joaçaba, foi respondida da seguinte forma:

(Coordenador Financeiro): “O método de custeio adotado é o ABC, foi escolhido porque é um sistema que preserva a informação das atividades meio, mesmo após ter sido efetuado o seu rateio. Por exemplo, quando rateamos os gastos da UNOESC com vigilância, distribuindo-os aos cursos, poderemos saber qual parcela de gasto com vigilância coube a cada curso e qual foi o gasto total com vigilância”.

Questionado sobre a forma como foi escolhido o atual sistema de custos, respondeu que:

“Após diversas reuniões com os contadores de todos os campi, não conseguimos chegar a um acordo sobre qual método adotar. Eu não queria adotar o método sugerido por eles, por achar muito simples, sem substância de informações. Eles não queriam adotar a minha proposta por acharem muito complicada e difícil de gerenciar. Assim, cada campus adotou o método que julgou ser mais adequado.”

Percebe-se esta forma de custeio foi escolhida pelo Coordenador Financeiro, pois em nenhum momento citou que houve socialização da busca pelo método que a UNOESC julga ser o mais adequado.

É importante observar que, apesar do entrevistado ter informado que o método de custeio adotado é o ABC – *Activity Based Costing* (Custeamento Baseado em Atividades), ele não segue os fundamentos desse sistema. A IES apenas segmenta por centros de custos as macroatividades que realiza, promovendo o rateio dos custos, enquanto que a metodologia do sistema de custeamento ABC propõe o rastreamento. Nakagawa¹⁰⁷ explica que “o ‘rastreamento’ feito pelo ABC tem o significado de identificar e mensurar, numa primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos e, numa segunda etapa, como os produtos consomem as atividades de uma empresa”.

Sobre as dificuldades para a implantação deste método de custeio, o coordenador financeiro, que também é o responsável pelo sistema de custos, afirmou:

“Tenho o conhecimento necessário e a universidade dispõe de tecnologia para isso. Mas tenho algumas dificuldades de manutenção do sistema, tais como: a) a solicitação de informações não é padronizada, logo faz-se necessário promover muitos ajustes no sistema de modo a conseguir atender aos mais diversos pedidos de relatórios, tanto das pró-reitorias quanto dos cursos – por esse motivo o sistema adotado ficou muito amplo; b) a universidade promove constantes alterações em sua estrutura organizacional, alterando a subordinação de alguns departamentos entre as pró-reitorias de Administração, de Ensino e de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação, comprometendo a consistência histórica das informações; e, c) as dificuldades de

¹⁰⁷ NAKAGAWA, Massayuki. **ABC**: Custeio baseado em atividades. São Paulo: Arlas, 1994, p. 30-31.

interpretação dos relatórios, bem como sua não concordância por parte de alguns setores.”

Cita, por exemplo, que há coordenadores de cursos que alegam não ter certos custos alocados aos mesmos. Neste sentido, argumenta que algum tempo atrás, os relatórios de desempenho eram publicados, e isso começou a gerar problemas entre os cursos, pois alguns apresentavam superávit e outros déficit. Os cursos que apresentavam déficit não concordavam com a forma de produção do relatório, alegando que não mereciam receber todos os custos ali distribuídos. Já os cursos que apresentam superávit não queriam cobrir o déficit apresentado pelos outros. Por esse motivo parou-se de publicar os relatórios, que hoje são discutidos apenas no âmbito gerencial.

Questionado sobre a sua opinião a respeito da adoção de critérios de rateio para os custos indiretos, o Coordenador Financeiro se pronunciou da seguinte forma:

“A intenção sempre é ratear o mínimo possível, mas tem o problema do custo x benefício, pois a busca incansável da alocação direta dos custos pode gerar gastos maiores do que a sua efetiva contribuição para o sistema. O rateio é um mal necessário”.

Ressalte-se que sempre há o risco de cometer injustiças com a adoção de critérios de rateio, pois é possível que sejam alocados custos a cursos que não utilizaram os serviços de forma tão intensa quanto outros. Um exemplo disso é a biblioteca, onde os maiores freqüentadores não são necessariamente alunos do curso mais numeroso, vez que há cursos que demandam maior número de consultas ao acervo bibliográfico da instituição que outros cursos.

Outra questão discutida com o coordenador financeiro da UNOESC, campus de Joaçaba, foi sobre as informações produzidas, pelo atual sistema utilizado, para a gerência da instituição. Perguntado sobre quais informações relevantes podem ser extraídas dos relatórios no atual sistema de custos adotado pela UNOESC, afirmou:

“Fazemos, mensalmente, as análises vertical e horizontal dos balanços, que faz parte das Notas Explicativas do Balanço, bem como um comparativo entre orçado e realizado. A contabilidade da UNOESC torna-se parecida com contabilidade pública, porém com mais autonomia em relação à suplementações orçamentárias”.

As análises horizontal e vertical são indicadores de desempenho econômico-financeiro da instituição. Segundo Martins¹⁰⁸, a análise horizontal demonstra a tendência econômico-financeira da organização, e a análise vertical evidencia a estrutura de composição dos itens patrimoniais.

Com relação ao comparativo entre orçado e realizado, a importância está na busca por um melhor desempenho, bem como na análise das variações. Martins¹⁰⁹ explica que “o processo orçamentário dentro de uma empresa é a fazer mais dinâmica e relevante, no que se refere a instrumentos de gerência, para estimular um melhor desempenho e alcançar as metas previstas”.

Com vistas a identificar as informações que a administração da UNOESC, campus de Joaçaba, solicita de forma mais insistente, solicitou-se a opinião do coordenador financeiro que declarou: “o resultado de cada curso”.

O resultado de cada curso, para uma IES, constitui-se numa informação econômico-financeira muito pertinente, em função das decisões de curto prazo que podem ser tomadas, como o aumento do número de vagas ou até mesmo o fechamento de um curso deficitário.

Perguntado sobre o que acha do custeio variável e sua principal função (a determinação da margem de contribuição), o coordenador financeiro se pronunciou assim:

“É um indicador importante para análise de desempenho e tomada de decisões, principalmente sobre reajuste de mensalidades”.

¹⁰⁸ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 66-72.

¹⁰⁹ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 236.

Sua resposta demonstra que valoriza a possibilidade de utilização de fundamentos do método de custeio variável, pois acha importante produzir informações através do mesmo para a tomada de decisão.

A coordenação financeira da UNOESC, campus de Joaçaba, responsável também pelo gerenciamento do sistema de custos, apesar de não utilizar o método de custeio variável, é simpática ao mesmo, demonstrando que a intenção é a de buscar a melhor fonte de informações para a instituição, sem repudiar outros critérios. Para fins de análise de desempenho, o método de custeio que melhor se adapta ao processo de produção da informação é o custeio variável.

4.3.5 A organização do sistema de custos segundo a percepção do dirigente

Também considerou-se importante entrevistar o dirigente da IES, para captar a sua percepção a respeito da necessidade de informação e utilização de um método de custos que satisfaça essa necessidade.

Foi entrevistada a Pró-Reitora de Ensino da UNOESC, campus de Joaçaba, responsável pelo gerenciamento dos cursos de graduação, suprimindo as necessidades de cada um e avaliando o seu desempenho.

A questão que visa identificar as necessidades de informações e avaliar o método de custeio adotado pela UNOESC foi respondida pela Pró-Reitora de Ensino de seguinte forma:

(Pró-Reitora de Ensino): “Na área de ensino temos os custos diretos e indiretos. Na minha concepção, todas as informações de custos são importantes. Porém em se tratando de custos com os cursos de graduação, não que sejam os mais importantes, desconsiderando este grau, os mais representativos para tomada de decisão são os custos com as horas/aula ministradas, pois são custos com pessoal direto e a estes estão agregados, além do

*custo da hora/aula trabalhada, mais os encargos: INSS, 13º, férias, FGTS etc. Então as informações de custos importantes para tomada de decisão são aquelas que demonstrem a disciplina, o período em que será ministrada, valor da hora/aula para ao professor, número de créditos que a disciplina contempla, o número de matrículas nesta disciplina e o valor do crédito da disciplina”. (Resposta da pró-reitora de ensino)
Resposta do pró-reitor de administração*

Pela resposta da entrevistada, fica evidente que sente necessidade de segregar os custos diretos dos indiretos. Quando fala dos salários e encargos sociais dos professores e da análise do custo de cada disciplina, relacionando receita, custos e créditos, está se referindo à aplicação dos conceitos do método de custeio variável, a análise custo-volume-lucro e margem de contribuição.

Questionada sobre o que acha de analisar o desempenho dos cursos alocando custos sobre os quais os coordenadores não têm influência (p.ex. serviços de vigilância), a entrevistada respondeu assim:

“Minha opinião é que a atividade dos coordenadores de curso é de ordem acadêmica e não de ordem econômico-financeira, justamente porque tem certas despesas e custos que ocorrem numa instituição, sobre os quais eles não têm influência e até porque muitos coordenadores desconhecem os procedimentos de análise de custos, em virtude de sua formação. Minha opinião é que a análise do desempenho dos cursos sob o prisma econômico-financeiro deve ser de responsabilidade do setor financeiro, pois este setor tem todas as informações, que dos custos diretos como dos indiretos e também das despesas, que no final agregam dispêndios que são rateados pó curso”.

Em sua resposta, a entrevistada considera que o desempenho econômico-financeiro não deve ser responsabilidade dos coordenadores de curso, mas do setor financeiro, justamente porque há custos e despesas indiretos na instituição. São custos e despesas que os coordenadores de cursos não podem administrar.

Questionada sobre quais afirmações considera como uma importante fonte de informações econômico-financeiras, a entrevistada se manifestou escolhendo as abaixo transcritas:

- a) as receitas totais, de todos os cursos, consolidadas;*
- b) as receitas totais, divididas por centros de ensino;*
- c) as receitas totais, divididas por cursos de graduação;*
- d) os custos totais, de forma globalizada;*
- e) as despesas que só existem se os cursos existirem;*
- f) as despesas totais, de forma globalizada;*
- g) quanto das despesas comuns corresponde a cada curso de graduação;*
- h) a contribuição de cada curso de graduação (receitas menos custos variáveis) para a cobertura dos custos fixos da universidade;*
- i) o resultado operacional líquido (receitas totais menos custos totais); e*
- j) a receita média por aluno, para compará-la à receita de cada curso.*

As alternativas (a), (b), (d), (f) e (i) remetem à tendência pela opção ao método de custeio por absorção. Já as respostas (e) e (h) sugerem a opção pelo método de custeio variável, e as respostas (c), (g) e (j) se relacionam com ambos os métodos.

Relacionadas com as respostas anteriores, a entrevistada parece demonstrar uma aceitação ao método de custeio variável, em virtude de suas observações a respeito de custos diretos e indiretos, bem como das informações que acha necessárias para tomar decisões em nível econômico-financeiro.

5 PROPOSTA DO SISTEMA DE CUSTOS

A proposta do sistema de custos segue a metodologia do custeio variável, segundo os conceitos e aplicações já trabalhados no item 2.4.2. O presente capítulo justifica a escolha do método, propõe alterações no plano de contas da instituição e analisa as informações atualmente produzidas na IES, sob o enfoque do custeio variável.

5.1 POR QUE CUSTEIO VARIÁVEL?

A justificativa pela escolha do método de custeio variável coaduna com as vantagens percebidas por Padoveze¹¹⁰: objetividade na mensuração dos custos fixos, rapidez na captura de informações contábeis, colaboração do método nos processos de avaliação de desempenho, clareza no planejamento do resultado e na tomada de decisões.

O enfoque do custeio variável proporcionará à instituição, então, de forma rápida e com bom nível de precisão, informações que os defensores dessa metodologia consideram muito relevantes, como o ponto de equilíbrio e a margem de contribuição dos diversos cursos de graduação.

Os gestores poderão, além de avaliar o desempenho dos cursos existentes, decidir sobre aumento de vagas, viabilidade de novos cursos, remuneração dos serviços, salários do pessoal, tudo com base no sistema de custeio variável.

Poderão, ainda, saber com rapidez e eficiência, se os problemas econômico-financeiros estão centrados nos custos fixos ou nos variáveis. Se nos variáveis, imediatamente detectam em qual(is) curso(s). Se nos fixos, dependerão, como nos métodos de custeio por absorção e ABC, de uma análise mais profunda.

¹¹⁰ PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1997, p. 247-248.

5.2 PROPOSTA DE UM PLANO DE CONTAS FUNDAMENTADO NO CUSTEIO VARIÁVEL

O plano de contas que se sugere, conforme mostra o Quadro 5, é direcionado ao registro das receitas, custos e despesas da UNOESC, campus de Joaçaba, bem como à apresentação das demonstrações contábeis voltadas ao sistema de custeio variável.

Quadro 5 – Plano de contas sugerido com base custeio variável

3 RESULTADO	3.1.2.2 DESPESAS FIXAS
3.1 RESULTADO OPERACIONAL	3.1.2.2.1 Despesas c/ centros
3.1.1 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	3.1.2.2.1.01 Desp c/ centro tecnológico
3.1.1.1 RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	3.1.2.2.1.02 Desp c/ centro ciências agroambientais e de alimentos
3.1.1.1.1 Receita operacional bruta	3.1.2.2.1.03 Desp c/ centro ciências da educação, humanas e letras
3.1.1.1.1.01 Atividades de ensino	3.1.2.2.1.04 Desp c/ centro ciências humanas e sociais
3.1.1.1.1.02 Atividades de pesquisa, extensão e pós-graduação	3.1.2.2.1.05 Desp c/ centro ciências da educação
3.1.1.1.1.03 Atividades de administração	3.1.2.2.1.06 Desp c/ centro ciências sociais aplicadas
3.1.1.1.2 Deduções da receita bruta	3.1.2.2.1.07 Desp c/ centro ciências jurídicas
3.1.1.1.2.01 Gratuidades concedidas	3.1.2.2.1.08 Desp c/ centro ciências da saúde
3.1.1.2 CUSTOS VARIÁVEIS	3.1.2.2.1.09 Desp c/ centro ciências sociais e jurídicas
3.1.1.2.1 Atividades de ensino	3.1.2.2.2 Despesas c/ pro-reitorias
3.1.1.2.1.01 Salários	3.1.2.2.2.01 Desp c/ pro-reitoria de ensino
3.1.1.2.1.02 Férias	3.1.2.2.2.02 Desp c/ pro-reitoria de pesquisa, extensão e pós-graduação
3.1.1.2.1.03 Décimo-terceiro salários	3.1.2.2.2.03 Desp c/ pro-reitoria de administração
3.1.1.2.1.04 Indenizações trabalhistas	3.1.2.2.3 Despesas gerais
3.1.1.2.1.05 INSS	3.1.2.2.3.01 Desp c/ vendas
3.1.1.2.1.06 FGTS	3.1.2.2.3.02 Desp administrativas
3.1.1.2.1.07 PIS s/ salários	3.1.2.2.3.03 Desp financeiras
3.1.1.2.1.08 Seguro acidente de trabalho	3.2 RESULTADO NÃO-OPERACIONAL
3.1.1.2.1.09 Contratos temporários	3.2.1 RECEITAS NÃO-OPERACIONAIS
3.1.1.2.1.010 Deslocamentos	3.2.1.1 RECEITAS DE ORIGEM INTERNA
3.1.1.2.2 Atividades de pesquisa, extensão e pós-graduação	3.2.1.1.1 Receitas internas
3.1.1.2.2.01 Salários	3.2.1.1.1.01 Receitas financeiras
3.1.1.2.2.02 Férias	3.2.1.1.1.02 Receitas de venda de bens permanentes
3.1.1.2.2.03 Décimo-terceiro salários	3.2.1.2 RECEITAS DE ORIGEM EXTERNA
3.1.1.2.2.04 Indenizações trabalhistas	3.2.1.2.1 Subvenções
3.1.1.2.2.05 INSS	3.2.1.2.1.01 Subvenções municipais
3.1.1.2.2.06 FGTS	3.2.1.2.1.02 Subvenções estaduais
3.1.1.2.2.07 PIS s/ salários	3.2.1.2.1.03 Subvenções federais
3.1.1.2.2.08 Seguro acidente de trabalho	3.2.1.2.2 Doações
3.1.1.2.2.09 Contratos temporários	3.2.1.2.2.01 Pessoas jurídicas
3.1.1.2.2.010 Deslocamentos	3.2.1.2.2.02 Pessoas físicas
3.1.1.2.3 Atividades administrativas	3.2.1.2.3 Imunidades fiscais
3.1.1.2.3.01 Custos das mercadorias vendidas	3.2.1.2.3.01 Imunidades fiscais municipais
3.1.1.2.3.02 Custos dos serviços vendidos	3.2.1.2.3.02 Imunidades fiscais estaduais
3.1.1.3 DESPESAS VARIÁVEIS	3.2.1.2.3.03 Imunidades fiscais federais
3.1.2 CUSTOS E DESPESAS FIXOS	3.2.2 DESPESAS NÃO OPERACIONAIS
3.1.2.1 CUSTOS FIXOS	

O plano de contas gerencial sugerido com base no sistema de custeio variável, divide-se em sete níveis. No nível 1 é demonstrado o resultado econômico-financeiro da UNOESC,

como em qualquer outro plano de contas, de forma a apresentar o resultado das atividades (receitas totais menos custos e despesas totais). No nível 2, o resultado divide-se em operacional e não-operacional, para demonstrar qual o resultado da UNOESC com suas atividades ordinárias e extraordinárias. O nível 3 já possui o enfoque da metodologia do sistema de custeio variável, demonstrando a margem de contribuição total da UNOESC, confrontando a receita operacional líquida com os custos variáveis, ambos do nível 4, e demonstrando quais são os seus custos fixos. Os níveis 5 e 6 são agrupadores de atividades comuns e o nível 7 é o nível das contas analíticas.

Por exemplo, uma instituição que queira saber, de forma geral, o seu resultado, verificará no balancete o saldo da conta 3 – Resultado. Se quiser saber quais foram seus resultados operacional e não-operacional, observará os saldos das contas 3.1 e 3.2, respectivamente. Se a busca for pela margem de contribuição, bastará averiguar o saldo da conta 3.1.1. Caso a informação necessária seja custos, fixos ou variáveis, ou despesas, fixos ou variáveis, bastará buscar o balancete o saldo das contas que desejar.

A diferença entre o plano de contas sugerido e o utilizado pela instituição objeto deste estudo está no agrupamento das contas. O plano de contas gerencial da UNOESC, campus de Joaçaba, agrupa as contas por centro de custos, enquanto que o plano de contas sugerido promove o agrupamento das contas de acordo com o seu relacionamento com os cursos.

A vantagem propiciada pelo plano de contas sugerido com base no custeio variável está na organização da informação. Com muita rapidez é possível coletar diversas informações, como por exemplo, as receitas totais, os custos totais, os custos variáveis, os fixos, a margem de contribuição.

5.3 CONFIGURAÇÃO DA PROPOSTA DO SISTEMA DE CUSTOS

Uma proposta de implantação de um sistema de custos, com fundamento no sistema de custeio variável, exige algumas mudanças, comportamentais e organizacionais, na UNOESC, campus de Joaçaba.

5.3.1 Mudanças comportamentais

É preciso, preliminarmente, convencer as pessoas que têm influência e responsabilidade sobre os custos da instituição de que a universidade, apesar de filantrópica, necessita de resultados positivos para garantir a sua continuidade¹¹¹, bem como a busca de seu crescimento. É um trabalho a ser desenvolvido, principalmente, no corpo gerenciador intermediário, como diretores de centros de ensino e coordenadores de cursos.

Martins¹¹² cita que “sempre existirão problemas com a reação do pessoal da produção”. A sensação de estar sendo controlada leva a pessoa à ter uma predisposição contrária à implantação de qualquer método.

Além de primar pela racionalização dos gastos na instituição, é necessário o engajamento do corpo gerenciador no sentido de buscar o resultado positivo nas atividades que desempenham, por meio de novas alternativas ou até mesmo repensando uma forma mais econômica de realizar as atividades que já vem executando.

Finalmente, faz-se necessário estabelecer parâmetros de avaliação de desempenho de cada curso oferecido pela UNOESC, bem como implantar políticas de avaliação que discutam o desempenho dos cursos e busquem soluções para os problemas encontrados.

A utilidade da avaliação de desempenho, conforme explica Dopuch, Birnberg e Demimski apud Beuren¹¹³, está em “prover informação que possa contribuir para melhorar a qualidade de futuras decisões e balizar as tomadas de decisão no período corrente”. Assim, os processos de avaliação de desempenho servem para tomada de decisões tanto de curto quanto de longo prazo.

¹¹¹ MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 1998, p. 26.

¹¹² MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 352.

¹¹³ BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998, p. 77.

5.3.2 Mudanças organizacionais

Um sistema de custos não pode ser implantado sem que ocorram algumas alterações na estrutura da instituição. Deve-se questionar para que se quer o sistema¹¹⁴, se para controle, fornecimento rápido de informações ou para auxiliar a contabilidade financeira.

No caso da UNOESC, campus de Joaçaba, a alteração básica é a remodelação do plano de contas gerencial, com a implantação de um novo plano de contas, podendo ser o proposto no item 5.2, de forma a produzir as informações úteis com base no sistema de custeio variável.

Sobre as características da informação contábil, a Resolução CFC nº 785¹¹⁵ que são indispensáveis os seguintes atributos: confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade. O primeiro diz respeito à aceitação da informação contábil pelo usuário, no seu processo de tomada de decisões, como elemento essencial na relação entre ambos. O segundo refere-se à necessidade da informação estar disponível ao usuário quando dela necessitar. O terceiro atributo promove à clareza e objetividade com que a informação contábil deve estar revestida, de forma que seu usuário possa compreendê-la. O último atributo define que a informação contábil deve estar acessível ao longo do tempo, para que se possa fazer comparações na própria entidade ou em diversas entidades.

5.4 A GERAÇÃO DE RELATÓRIOS COM BASE NO CUSTEIO VARIÁVEL

O processo registro dos atos e fatos contábeis, e a utilização da contabilidade como instrumento de informações para tomada de decisão, pressupõe a emissão de relatórios muito diversos. Através do agrupamento de informações, pode-se emitir balancetes, balanços

¹¹⁴ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 345.

¹¹⁵ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova a NBC T 1, que trata das características da informação contábil. Resolução nº 785, de 28 de julho de 1995. **Lex: Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Porto Alegre: CRC/RS, 1999, p. 101-105.

patrimoniais e relatórios de análise das demonstrações contábeis, como análises econômico-financeiras, entre estas as análises vertical e horizontal, bem como relatórios de custos.

É possível gerar, utilizando-se do sistema de custeio variável, relatórios que permitam:

- a) analisar o desempenho de cada curso oferecido pela UNOESC, através de critérios mais justos, desprovidos dos rateios;
- b) analisar a efetiva contribuição de cada curso para a cobertura dos custos fixos da UNOESC;
- c) estabelecer o ponto de equilíbrio entre as receitas e despesas, definindo a quantidade mínima de créditos a serem matriculados, ou de alunos em sala de aula;
- d) definir quais cursos são mais ou menos rentáveis para a UNOESC, e estabelecer políticas a respeito disso;
- e) estabelecer uma margem de contribuição média e torná-la meta para os cursos deficitários, entre outras ações.

5.5 O USO DAS INFORMAÇÕES PARA A TOMADA DE DECISÕES DOS DIRIGENTES DA UNOESC

Tratando dados processados na UNOESC, sob o enfoque do custeio variável, pode-se fazer várias observações, tanto no que concerne à margem de contribuição de cada curso quanto ao seu ponto de equilíbrio.

5.5.1 Margem de contribuição

Martins¹¹⁶ define a margem de contribuição como a diferença entre a receita e o custo variável de cada produto. Também afirma que “é o valor que cada unidade efetivamente traz à

¹¹⁶ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 178.

empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e lhe pode ser imputado sem erro”.

O Quadro 6, a seguir, apresenta o demonstrativo de resultados segundo o método de custeio variável, deduzindo da receita total, por curso, da UNOESC, campus de Joaçaba, relativo a um determinado mês, os respectivos custos e despesas variáveis, além de determinar sua margem de contribuição. Esta, totalizada pelo somatório de todos os cursos e subtraída dos custos fixos, demonstra o resultado econômico-financeiro do período.

Quadro 6 – Demonstrativo de resultados segundo o método de custeio variável

Curso	Receitas	Custos Variáveis	Margem de Contribuição
História	52.464,43	10.750,99	41.713,44
Odontologia	32.916,17	10.257,73	22.658,44
Engenharia Civil	15.201,00	6.342,83	8.858,17
Gestão Empresarial	14.096,78	8.792,65	5.304,13
Pedagogia (Capinzal)	28.893,40	4.412,92	24.480,48
Tec Proc Industriais e Eletromecânica	7.032,78	2.127,16	4.905,62
Gestão de Supermercados	4.999,60	1.433,05	3.566,55
Letras	34.919,76	17.217,51	17.702,25
Turismo e Administração Hoteleira	23.703,43	6.918,47	16.784,96
Psicologia	74.708,15	15.561,22	59.146,93
Direito	63.093,41	15.429,50	47.663,91
Fisioterapia	42.114,60	9.870,61	32.243,99
Administração Comércio Exterior	34.340,96	14.057,50	20.283,46
Engenharia de Produção Mecânica	56.762,86	23.986,71	32.776,15
Administração	60.327,26	21.593,72	38.733,54
Pedagogia (Joaçaba)	38.901,95	25.314,47	13.587,48
Ciências Contábeis	62.324,61	14.270,96	48.053,65
Tecnologia do Empreendimento	35.344,00	9.390,88	25.953,12
Com Social, Publicidade e Propaganda	42.659,35	11.190,25	31.469,10
SUB-TOTAL	724.804,50	228.919,13	495.885,37
Item			Valor
(-) Custos e despesas fixos			353.657,75
Salários técnico-administrativos	192.412,59		
Desp. c/ materiais	5.692,81		
Desp. c/ depreciações	82.359,35		
Desp. c/ utilidades e patrimônio	30.055,95		
Outras despesas	35.697,53		
Despesas financeiras	7.439,52		
(=) Resultado Operacional			142.227,62
(+/-) Resultado Não operacional			0,00
(=) Resultado Líquido do Período			142.227,62

Este quadro demonstra as receitas auferidas em cada curso, os custos perfeitamente identificáveis e as diversas margens de contribuição. Também demonstra as receitas totais, custos diretos totais e margem de contribuição total, para então deduzir os custos fixos e apresentar o resultado operacional da instituição.

A partir desse demonstrativo de resultados, que evidencia a margem de contribuição de cada curso, é possível apresentar outro relatório que mostra em ordem decrescente sua importância para a cobertura dos custos fixos, conforme a Tabela 2.

Tabela 2 – Demonstrativo das margens de contribuição por curso

Classificação	Curso	Margem de Contribuição Total
1º	Psicologia	59.146,93
2º	Ciências Contábeis	48.053,65
3º	Direito	47.663,91
4º	História	41.713,44
5º	Administração	38.733,54
6º	Engenharia de Produção Mecânica	32.776,15
7º	Fisioterapia	32.243,99
8º	Comunicação Social, Publicidade e Propaganda	31.469,10
9º	Tecnologia do Empreendimento	25.953,12
10º	Pedagogia (Capinzal)	24.480,48
11º	Odontologia	22.658,44
12º	Administração Comércio Exterior	20.283,46
13º	Letras	17.702,25
14º	Turismo e Administração Hoteleira	16.784,96
15º	Pedagogia (Joaçaba)	13.587,48
16º	Engenharia Civil	8.858,17
17º	Gestão Empresarial	5.304,13
18º	Tecnologia de Processos Industriais e Eletromecânica	4.905,62
19º	Gestão de Supermercados	3.566,55
Total		495.885,37

Percebe-se que, aplicando os conceitos do custeio variável, o curso que tem melhor desempenho é o de Psicologia, seguido pelos cursos de Ciências Contábeis, Direito e história. Por sua vez, os cursos de pior desempenho são Gestão de Supermercados, Tecnologia de Processos Industriais e Eletromecânica, Gestão Empresarial e Engenharia Civil.

É importante comparar o desempenho de cada curso sob o enfoque dos dois métodos de custeio em discussão: o aplicado pela UNOESC, e o variável, proposto neste trabalho. A Tabela 3 demonstra essa situação, relacionando os cursos em ordem alfabética e apresentando a classificação de cada um, segundo os métodos adotados.

Tabela 3 – Comparação do desempenho dos cursos segundo os métodos de custeio por absorção e variável

Curso	Classificação	
	Absorção	Variável
História	4º	4º
Odontologia	6º	11º
Engenharia Civil	8º	16º
Gestão Empresarial	19º	17º
Pedagogia (Capinzal)	13º	10º
Tecnologia de Processos Industriais e Eletromecânica	18º	18º
Gestão de Supermercados	16º	19º
Letras	17º	13º
Turismo e Administração Hoteleira	14º	14º
Psicologia	1º	1º
Direito	7º	3º
Fisioterapia	3º	7º
Administração Comércio Exterior	10º	12º
Engenharia de Produção Mecânica	12º	6º
Administração (Joaçaba)	9º	5º
Pedagogia (Capinzal)	15º	15º
Ciências Contábeis	2º	2º
Tecnologia do Empreendimentos	11º	9º
Comunicação Social, Publicidade e Propaganda	5º	8º

Observa-se que Tabela 3 mostra os cursos que obtiveram a mesma classificação de desempenho em ambos os métodos, e que foram Psicologia (1º), História (4º), Turismo e Administração Hoteleira (14º), Pedagogia (Joaçaba) (15º) e Tecnologia de Processos Industriais e Eletromecânica (18º). Os outros obtiveram classificações diferentes, o que demonstra que os critérios utilizados pelo método de custeio por absorção e variável são diferentes. Conseqüentemente, a processo de tomada de decisões também será diferente, pois informações levam a decisões, e informações distorcidas levam a decisões distorcidas.

5.5.2 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio demonstra quantidades mínimas de receita para cobrir os custos e despesas fixos¹¹⁷. O Quadro 7 demonstra o ponto de equilíbrio de cada curso em número de créditos e em valores (R\$).

Quadro 7 – Cálculo do ponto de equilíbrio por curso

Curso	Receita Efetiva	Créditos	Valor do Crédito	% Custos Indiretos	PE em Créditos	PE em R\$
História	52.464,43	4768	11,00	7,24%	3.304	36.350,24
Odontologia	32.916,17	2500	13,17	4,54%	1.999	26.318,69
Eng Civil	15.201,00	812	18,72	2,10%	735	13.759,94
Gestão Empresarial	14.096,78	2876	4,90	1,94%	3.197	15.670,97
Pedagogia (Czal)	28.893,40	4050	7,13	3,99%	2.595	18.511,03
Tec Proc Ind Eletromecânica	7.032,78	710	9,91	0,97%	561	5.558,70
Gestão Supermercados	4.999,60	672	7,44	0,69%	521	3.872,53
Letras	34.919,76	2636	13,25	4,82%	2.586	34.256,10
Turismo e Hotelaria	23.703,43	2704	8,77	3,27%	2.109	18.484,21
Psicologia	74.708,15	5587	13,37	10,31%	3.890	52.013,97
Direito	63.093,41	5761	10,95	8,70%	4.220	46.215,01
Fisioterapia	42.114,60	2846	14,80	5,81%	2.056	30.419,81
Adm Comércio Exterior	34.340,96	3408	10,08	4,74%	3.058	30.813,67
Eng Prod Mecânica	56.762,86	4548	12,48	7,83%	4.141	51.683,32
Administração	60.327,26	5366	11,24	8,32%	4.539	51.029,52
Pedagogia (Czal)	38.901,95	3636	10,70	5,37%	4.140	44.296,11
Ciências Contábeis	62.324,61	5058	12,32	8,60%	3.626	44.681,34
Tec Empreendimento	35.344,00	5500	6,43	4,88%	4.145	26.636,47
Com Social, Publ e Propaganda	42.659,35	3232	13,20	5,89%	2.425	32.005,26
TOTAIS	724.804,50	66.670	10,87	100,00%	53.845	582.576,88

Assim, é possível comparar a receita efetiva de cada curso com a necessária para, além de atingir uma margem de contribuição para dar cobertura aos custos fixos da UNOESC, campus de Joaçaba, gerar um excedente que permita o crescimento da instituição. A Tabela 4 faz essa comparação, no sentido de evidenciar em quanto cada curso colabora para o resultado global da IES. O superávit ou déficit apresentado é o resultado entre a receita produzida e o ponto de equilíbrio de cada curso

Tabela 4 – Comparação entre receita efetiva e o ponto de equilíbrio

Curso	Receita Efetiva em R\$	Ponto de Equilíbrio em R\$	Superávit ou Déficit em R\$
História	52.464,43	36.350,24	+ 16.114,19
Odontologia	32.916,17	26.318,69	+ 6.597,48
Engenharia Civil	15.201,00	13.759,94	+ 1.441,06
Gestão Empresarial	14.096,78	15.670,97	- 1.574,19
Pedagogia (Capinzal)	28.893,40	18.511,03	+ 10.382,37
Tec de Processos Industriais e Eletromecânica	7.032,78	5.558,70	+ 1.474,08
Gestão de Supermercados	4.999,60	3.872,53	+ 1.127,07
Letras	34.919,76	34.256,10	+ 663,66
Turismo e Administração Hoteleira	23.703,43	18.484,21	+ 5.219,22
Psicologia	74.708,15	52.013,97	+ 22.694,18
Direito	63.093,41	46.215,01	+ 16.878,40
Fisioterapia	42.114,60	30.419,81	+ 11.694,79
Administração Comércio Exterior	34.340,96	30.813,67	+ 3.527,29
Engenharia de Produção Mecânica	56.762,86	51.683,32	+ 5.079,54
Administração	60.327,26	51.029,52	+ 9.297,74
Pedagogia (Joaçaba)	38.901,95	44.296,11	- 5.394,16
Ciências Contábeis	62.324,61	44.681,34	+ 17.643,27
Tecnologia do Empreendimentos	35.344,00	26.636,47	+ 8.707,53
Comunicação Social, Publicidade e Propaganda	42.659,35	32.005,26	+ 10.654,09
TOTAL	724.804,50	582.576,88	+ 142.227,62

Percebe-se que os cursos de Gestão Empresarial e Pedagogia (Joaçaba) não conseguiram atingir a margem de contribuição positiva no período em referência, apresentando déficit de R\$1.574,19 e R\$5.394,16, respectivamente. Por outro lado, os cursos que atingiram as maiores margens de contribuição foram Psicologia, Ciências Contábeis, Direito e História, todos com superávit superior a R\$15.000,00. Alguns cursos atingiram a margem de contribuição com dificuldades, apresentando superávit inferior a R\$5.000,00, destacando-se Letras, Gestão de Supermercados, Engenharia Civil, Tecnologia de Processos Industriais e Eletromecânica, Gestão Empresarial e Administração Comércio Exterior.

À medida que atinge o ponto de equilíbrio, e a partir disso, a IES poderá destinar os recursos excedentes para seu fortalecimento como instituição de ensino superior, bem como buscar cumprir os compromissos sociais e assistenciais assumidos em função de sua natureza.

¹¹⁷ IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1987, p. 131.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente capítulo procura demonstrar as inferências do autor a respeito do caso estudado no presente trabalho de pesquisa. Assim, busca-se fazer inferências a partir das análises dos dados coletados para esta pesquisa. Além disso, faz-se recomendações que venham contribuir para futuras pesquisas relacionadas à aplicação da metodologia do custeio variável em organizações prestadoras de serviços, mais especificamente instituições de ensino superior.

6.1 CONCLUSÕES

Contabilidade de custos é o processo organizado de aplicação dos princípios de contabilidade geral para registrar os custos das operações de uma instituição. No entanto, para fins gerenciais diferentes métodos podem ser utilizados para relacionar os custos aos objetivos de custeio, como produtos ou clientes.

O método de custeio variável, que é a ênfase deste estudo, caracteriza-se por atribuir aos produtos, bens ou serviços, somente os custos variáveis, que só existirão se o produto existir. O método considera os custos fixos como custos do período, isto é, sem apropriá-los aos objetos de custeio. Ressalte-se que este método não é aceito para fins fiscais ou societários, apenas pode ser utilizado como alternativa para fins gerenciais.

Partindo do objetivo geral da presente pesquisa, que foi desenvolver uma alternativa de sistema de custos fundamentado no custeio variável, que possa dar suporte ao processo de gestão em uma instituição de ensino superior, buscou-se, após um embasamento teórico, identificar o sistema de custos existente na instituição objeto do estudo, demonstrar as informações organizadas segundo o sistema de custeio variável, e comparar as informações geradas pelo sistema atual com as oferecidas na alternativa proposta.

Em nível de objetivos específicos, buscou-se o seguinte:

a) *apresentar os sistemas de custos mais discutidos na literatura, com ênfase ao custeio variável.*

A revisão bibliográfica permitiu inferir sobre os sistemas de custeio por absorção, variável e ABC (*Activity Based Costing*). O primeiro apropria ao custo dos produtos todos os custos de produção, fazendo com que o produto/serviço absorva, além dos custos variáveis, também os custos fixos, utilizando-se de critérios de rateio para tanto. O segundo aloca aos produtos/serviços somente os custos variáveis, que só existirão se ocorrer a produção, e trata os custos fixos como custos do período. O terceiro método estudado se utiliza da metodologia do custeio por absorção para agregar seus custos aos produtos/serviços, buscando, porém, direcionar parcelas relevantes de custos fixos àquelas atividades que os consomem.

As principais vantagens do sistema de custeio variável, instrumento utilizado na elaboração da proposta, são a objetividade na mensuração dos custos fixos, a velocidade de produção da informação contábil, colaboração nos processos de avaliação de desempenho, clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.

b) *identificar o sistema de custeio existente na universidade objeto de estudo.*

Foi possível identificar que o método de custeio utilizado pela UNOESC é o custeio por absorção, apesar do responsável caracterizar o mesmo como sendo o ABC (*Activity Based Costing*), justificando que rateia os gastos indiretos e os distribui aos cursos em função do número de alunos matriculados. A caracterização do ABC (*Activity Costing Based*) é o rastreamento dos custos, e não o seu rateio, buscando identificar como são consumidos pelas atividades, para então analisar como os produtos ou clientes consomem essas atividades. Não obstante, na metodologia utilizada, a mesma promove o rateio dos custos fixos utilizando como critério o número de alunos matriculados.

Com base neste critério, a UNOESC faz uma análise de desempenho dos cursos imputando-lhes custos não-administráveis, o que pode tornar os conceitos aplicados injustos.

Nas organizações existem custos que são administráveis pelos departamentos produtivos, e outros que não o são. Os custos não-administráveis são aqueles sobre os quais os departamentos não têm influência. A principal reclamação dos coordenadores de cursos diz respeito aos critérios estabelecidos para análise de desempenho, justamente pela alocação de custos não-administráveis a seus cursos, medida que promove uma queda na performance econômico-financeira dos mesmos.

c) demonstrar as informações organizadas segundo o sistema de custeio variável.

A proposta de adoção do método de custeio variável é delineada pela reformulação no plano de contas gerencial da instituição, elaborado de acordo com os fundamentos de custeio variável, de forma a não distribuir entre os cursos os custos indiretos, permitindo, assim, analisar a real contribuição que cada curso oferece à IES para a cobertura dos mesmos.

Diante destas limitações propõe-se a adoção do método de custeio variável. Neste sentido, apresentou-se justificativas para a adoção do método, que são objetividade na mensuração dos custos fixos, rapidez na captura de informações contábeis, colaboração do método nos processos de avaliação de desempenho, clareza no planejamento do resultado e na tomada de decisões. Diante das vantagens apresentadas, propôs-se a utilização de um plano de contas gerencial com base no custeio variável, que demonstra com rapidez e clareza a margem de contribuição da instituição, e permite ainda estabelecer o ponto de equilíbrio dos diversos cursos oferecidos pela instituição, bem como relacionar custos, volume e lucro, de forma a buscar resultados que propiciem o crescimento da UNOESC, campus de Joaçaba.

d) comparar as informações geradas pelo sistema atual da IES com as oferecidas na alternativa proposta.

Os dados analisados com base no método de custeio variável permitem observar que o desempenho de alguns cursos é bem superior ao que os dirigentes estavam sendo informados. Por outro lado, alguns cursos apresentam desempenho inferior em relação ao que o sistema atual estava informando. Isto ocorre devido ao critério estabelecido para ratear os custos

indiretos (o número de alunos matriculados por curso). Na verdade, todos os cursos apresentam margem de contribuição positiva, ou seja, sua receita é suficiente para cobrir os custos gerados em função da mesma. Note-se que no sistema atual, a UNOESC classifica quatro cursos como deficitários Gestão de Supermercados, Letras, Tecnologia de Processos Industriais e Eletromecânica e Gestão Empresarial, quando a análise do ponto de equilíbrio classifica somente os cursos Gestão Empresarial e Pedagogia (Joaçaba) dessa forma. Isso pode levar os dirigentes da instituição objeto de estudo a tomar decisões completamente equivocadas.

Desse modo, pode-se concluir que um dos dois métodos é injusto, e este trabalho procura demonstrar que o método de custeio variável promove maior justiça, exatamente pela alocação somente dos custos variáveis e diretos aos produtos. A justiça encontra-se na administração dos custos, pois aqueles custos indiretos, rateados para o curso, não são administráveis pelos seus coordenadores. Não sendo administráveis, não podem, pois, serem responsabilizados pelos mesmos.

Além disso, por melhor que seja a base de rateio escolhida para a apropriação desses custos não administráveis pela área de responsabilidade de análise, sempre haverá um erro embutido, em maior ou menor grau, o que poderá provocar decisões inadequadas para a organização.

6.2 RECOMENDAÇÕES

Apesar de o presente trabalho ser um estudo de caso, de caráter exploratório, restrito à uma instituição, algumas questões podem despertar novas pesquisas relacionadas ao método de custeio variável, aplicado às prestadoras de serviços, especialmente às instituições de ensino superior.

Uma delas diz respeito ao desenvolvimento de uma metodologia de implantação de um sistema de custos com base no método de custeio variável, para IES, que passa

obrigatoriamente pelo estudo aprofundado dos conceitos de custeio variável, margem de contribuição e relação custo-volume-lucro.

Recomenda-se também a aplicação da metodologia proposta em outras instituições de ensino superior, analisando seus dados e comparando-os com os apresentados no presente trabalho, para analisar a viabilidade de desenvolvimento de uma metodologia específica de aplicação do custeio variável à IES.

Finalmente, recomenda-se o estudo aprofundado da metodologia de custeio variável, e a busca de relacionamento do método às atividades prestadoras de serviços em geral, que estão em franco crescimento, diante da globalização da economia, e ainda não são contempladas com sistemas de custos específicos, necessitando utilizar e adaptar aqueles desenvolvidos para indústrias.

REFERÊNCIAS

- Arthur Andersen. Problemas de rateio dos custos fixos e métodos de rateio mais comuns. In CRC/SP. **Curso sobre contabilidade de custos**, 5. São Paulo: Atlas, 1992.
- BARDIN, L. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1985.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico da gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.
- BOTELHO Diógenes e BOECHAT Yan. Empresa social. **Revista Empreendedor**. São Paulo: Ano 4, nº 47, p. 10-16, setembro/1998.
- BRANDÃO, Euro. **Universidade e transcendência**. Curitiba: Champagnat, 1996.
- BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.
- BUARQUE, Cristovam. **A aventura da universidade**. São Paulo: Atlas, 1994.
- CASHIM, James A. e POLIMENI, Ralph S. **Curso de Contabilidade de Custos**. Vol 1. São Paulo: McGraw-Hill, 1982.
- CASTRO, Cláudio de Moura. **Prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.
- CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.
- DEARDEN, John. **Cost accounting and financial control systems**. Addison-Wesley Publishing Company, 1976.
- DONAIRE, Denis. **Gestão ambiental na empresa**. São Paulo: Atlas, 1995.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- Galloro & Associados Auditores Independentes. Introdução à contabilidade de custos, in: CRC-SP. **Curso sobre contabilidade de custos**, V. São Paulo: Atlas, 1992.
- GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades, São Paulo: **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, nº 2, p. 57-64, mar-abr/1995.
- HARRINGTON, James. **Gerenciamento total da melhoria contínua**: a nova geração da melhoria de desempenho. São Paulo: Makron Books, 1997.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1981.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de Custos**. São Paulo: Atlas, 1993.

IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 1995.

JÁUREGUI, Hugo A. N. Rodriguez. O custo variável como elemento de informação. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, nº 26, p. 42-46, 1980.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EDUSP, 1979.

KOLIVER, Olivo. As técnicas de apropriação dos custos indiretos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, nº 74, p. 10-17, jul-set/1993.

KOLIVER, Olivo. Sobre o trabalho com margens de contribuição. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, nº 71, p. 3-8, out-dez/1992.

LEITÃO FILHO, João Eugênio. **Curso sobre contabilidade de custos**. CRC/SP, São Paulo: Atlas, 1992.

LEONE, George S. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Arlas, 1981.

LUDKE, Menga, ANDRÉ, Marli. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: E.P.U., 1986.

MACHADO, Nelson Santos. **Configurações estruturais em organizações universitárias**. Florianópolis: Insular, 1998.

MAFRA, Humberto. A responsabilidade social da empresa. **Papel Social - Fundação Maurício Sirotsky Sobrinho**. Porto Alegre, ano 12. nº 55, ago-set/1999.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1996.

MILLER, Jeffrey G.; VOLLMANN, Thomas E. The hidden factory. **Harvard Business Review**. p. 142-150, Sept./Oct. 1985.

MOHRY, Lauro. O Papel das universidades. **Revista Agitação**. São Paulo, Ano V, nº 24, agosto/outubro 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custo Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

ORNSTEIN, Rudolf. O problema do sistema de custeio. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, nº 2, p. 16-17, out-dez/1972.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1997.

PASSARELLI, João. **Alguns Conceitos e Procedimentos Fundamentais do sistema de Custeio ABC**. São Paulo, 12 p., trabalho não publicado.

PIRES, Luiz Gonzaga Barbosa. Sistemas de custeamento: o custeio direto. **Revista Brasileira de Contabilidade**. nº 64, 1988.

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RAUPP, Hahn. Contabilidade gerencial. In: *Convenção De Contabilidade Do Rio Grande Do Sul, VII*, 1999, Canela. **Anais**. Canela: CRC/RS, 1999.

RESENDE, Antonio Moniz de. **O saber e o poder na universidade: dominação ou serviço**. São Paulo: Cortez, 1983.

RICCIO, Edson Luiz et al. O sistema de custos baseado em atividades nas empresas de serviços. *Congresso Internacional de Custos, V*, Acapulco, GRO, México, jul/1997.

ROBLES Jr, Antônio. **Custos da Qualidade: uma estratégia para a competição global**. São Paulo: Atlas, 1996.

RICHARDSON, Norberto J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985.

SANTOS, Joel J. **Análise de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

SELBACH, Adroaldo F. Margem de contribuição. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, nº 2, p. 23-25, out-dez/1972.

SELLTIZ, Claire et al. **Métodos de pesquisas nas relações sociais**. São Paulo: E.P.U., 1974.

SOUZA, Carlos Pereira. Balanço social. *Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, VII, 1999, Canela. **Anais**. Canela: CRC/RS, 1999.

STEWART, Thomaws A. **Capital Intelectual**: a nova vantagem competitiva das empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

TREVISAN, Júlia Maria. **O processo decisório em uma universidade particular**: o caso da PUC-PR. Florianópolis. UFSC, 1989. Dissertação (Mestrado em Administração Universitária) - Departamento de Ciências Administrativas, Universidade Federal de Santa Catarina.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1995.

UNOESC. **Credenciamento público e legitimidade social**: planejamento estratégico 2000/2001.

VAHL, Rogério Teodoro. **Estrutura e gerenciamento das universidades brasileiras**. In Temas de administração universitária. NÚCLEO DE PESQUISAS E ESTUDOS EM ADMINISTRAÇÃO UNIVERSITÁRIA – NUPEAU, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: 1991.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

VIANA, Flávio Benedito. **Ensino superior**: estrutura, funcionamento e atos legais. São Paulo: Lúmen, 1998.

ANEXOS

ANEXO 1

Roteiro de entrevista aplicado ao dirigente da IES

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO
CPGA – UFSC
TURMA ESPECIAL UNOESC-UNC-UNIPLAC**

Prezado(a) Sr.(a):

O presente instrumento de pesquisa faz parte do estudo que está sendo desenvolvido pelo mestrando Marco Antônio Hachmann em sua dissertação, que trata de um estudo de caso na instituição em que o(a) senhor(a) trabalha, cujo tema é custos. O trabalho está sendo orientado pela Prof^a. Dra. Ilse Maria Beuren, professora do Curso de Pós-Graduação em Administração e do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

O objeto do presente roteiro é proporcionar auxílio ao entrevistado no que diz respeito ao entendimento e seqüência das questões formuladas pelo entrevistador.

Desde já, os membros do Curso de Mestrado em Administração da UFSC, através de seu coordenador, Dr. Nelson Colossi, agradecem Vossa colaboração e participação no referido estudo.

DADOS DO ENTREVISTADO

NOME: _____

FUNÇÃO: _____

ÁREA/SETOR: _____

FONE PARA CONTATO: _____

ROTEIRO DE ENTREVISTA

1. Descreva, em linhas gerais, sua função na UNOESC.
2. Quais informações de custos considera importantes para tomar decisões à respeito de um curso de graduação?
3. Qual sua opinião sobre analisar o desempenho dos cursos alocando custos sobre os quais os coordenadores não têm influência (p.ex. serviços de vigilância)?
4. Quais das situações abaixo considera importante fonte de informações (escolher 9)?
 - As receitas totais, de todos os cursos juntos, de forma consolidada.
 - As receitas totais, divididas por Centros de Ensino.
 - As receitas totais, divididas por Cursos de Graduação.
 - Os custos que somente existem se o curso existir (custos variáveis).
 - Os custos totais, de forma globalizada.
 - Os custos que existem independentemente dos cursos existirem (fixos).
 - As despesas que só existem se os cursos existirem.
 - As despesas totais, de forma globalizada.
 - A quantidade mínima de alunos em sala de aula, para que o curso não dê prejuízo.
 - Quanto das despesas comuns (água, energia, manutenção, salários de administração) corresponde a cada Curso de Graduação.
 - A contribuição de cada Curso de Graduação (receitas menos custos e despesas variáveis) para a cobertura dos custos fixos da Universidade.
 - Qual é o Resultado Operacional Bruto (receitas totais menos custos totais).
 - Qual é o Resultado Operacional Líquido (receitas totais menos custos e despesas totais).
 - Qual é a receita necessária para atingir um determinado resultado.
 - A partir de qual dia do mês a universidade tem seus custos e despesas fixos cobertos.
 - Os gastos totais com pessoal administrativo, para dividi-los entre os diversos cursos que oferece.
 - Quanto cada setor administrativo trabalha para o funcionamento dos cursos.
 - A receita média por aluno, para compara-la à receita de cada curso.

ANEXO 2

Roteiro de entrevista aplicado ao responsável pelo sistema de custos da IES

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO
CPGA – UFSC
TURMA ESPECIAL UNOESC-UNC-UNIPLAC**

Prezado(a) Sr.(a):

O presente instrumento de pesquisa faz parte do estudo que está sendo desenvolvido pelo mestrando Marco Antônio Hachmann em sua dissertação, que trata de um estudo de caso na instituição em que o(a) senhor(a) trabalha, cujo tema é custos. O trabalho está sendo orientado pela Prof^a. Dra. Ilse Maria Beuren, professora do Curso de Pós-Graduação em Administração e do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

O objeto do presente roteiro é proporcionar auxílio ao entrevistado no que diz respeito ao entendimento e seqüência das questões formuladas pelo entrevistador.

Desde já, os membros do Curso de Mestrado em Administração da UFSC, através de seu coordenador, Dr. Nelson Colossi, agradecem Vossa colaboração e participação no referido estudo.

DADOS DO ENTREVISTADO

NOME: _____

FUNÇÃO: _____

ÁREA/SETOR: _____

FONE PARA CONTATO: _____

ROTEIRO DE ENTREVISTA

1. Qual é o método adotado pela UNOESC para apropriação dos seus custos?
2. Como a UNOESC fez a opção pelo método de custos escolhido?
3. Quais as dificuldades encontradas para a implantação e manutenção do método de custos adotado?
4. Quais informações relevantes podem ser extraídas dos relatórios contábeis, com base no atual sistema de apropriação de custos?
5. Quais informações a administração da UNOESC busca com maior ênfase?
6. Como técnico da área de custos, qual sua opinião sobre estabelecer critérios de rateio para apropriação de custos?
7. Qual sua opinião sobre o método de custeio variável e sua principal função, que é o estabelecimento da margem de contribuição?