

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**IMPORTÂNCIA DA GESTÃO DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO
DE COMPETITIVIDADE EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO
SUPERIOR.**

Tipificación: Aportes a las Disciplinas de Costos, Gestión o afines a
ambas

Autores

ANA PAULA DA COSTA MARINI RIBEIRO

Aluna do 4º ano do Curso de Ciências Contábeis (UNIVEM) e atua no mercado de
trabalho na área Contábil

ANDRÉ LUIZ PALÚ SIVIERO

Aluno do 4º ano do Curso de Ciências Contábeis (UNIVEM) e atua no mercado de
trabalho na área Contábil

MARCO ANTONIO RENO JORGE

Aluno do 4º ano do Curso de Ciências Contábeis (UNIVEM) e atua no mercado de
trabalho na área Contábil

RAFAEL SANTANA TÓFFOLI

Aluno do 4º ano do Curso de Ciências Contábeis (UNIVEM) e atua no mercado de
trabalho na área Contábil

VANIA CRISTINA PASTRI GUTIERREZ

Professora do UNIVEM e FATEC - Garça e mestranda da PUC/SP
Atua nas disciplinas Gestão Financeira e Orçamentária I e II e mestrado em Ciências
Contábeis e Atuariais na PUC/SP

Institución: ABC – Associação Brasileira de Custos

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**IMPORTÂNCIA DA GESTÃO DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE
COMPETITIVIDADE EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR.**

Tipificación: Aportes a las Disciplinas de Costos, Gestión o afines a ambas

RESUMO

A globalização e os desafios encontrados pela economia brasileira nos últimos anos aumentou a competitividade entre as empresas. Nesse cenário, a redução de custos tornou-se primordial para uma eficaz administração. Especificamente as Instituições de Ensino Superior (IES) tiveram grande crescimento devido a uma maior abertura do mercado de educação aliado ao desenvolvimento de novas tecnologias, o que propiciou um aumento dos cursos à distância. Dessa forma, a gestão estratégica de custos das IES tornou-se primordial para alcançar os objetivos propostos desse tipo de organização, como também a sua própria sobrevivência. A gestão de custos é uma importante ferramenta para a tomada de decisões nas empresas. Uma boa gestão de custos permite a melhor visualização dos gastos, identificando as atividades envolvidas na prestação do serviço, exercendo uma ação eficaz de controle de custos. O presente artigo busca apresentar uma solução para a problemática da gestão e do controle de custos de operação em uma instituição de ensino superior, visando amenizar os impactos que a estrutura tradicional de operação proporciona neste segmento. Para tanto, evidencia-se nesse artigo, a necessidade de redução de custos, apresentando algumas considerações a respeito da gestão estratégica de custos nas IES no Brasil como instrumento de competitividade para aprimorar os serviços prestados; sobretudo para a tomada de decisões utilizadas no planejamento estratégico, focalizando melhora dos resultados, avaliando a rentabilidade e agregando valores aos serviços. O artigo também busca ressaltar a importância da gestão de custos como uma vantagem estratégica e competitiva para a prestação de serviço de educação superior. E finalmente, são apresentados as principais modificações e avanços observados na estrutura da organização, evidenciando os modelos propostos e implementados, buscando uma contraposição ao modelo tradicional, bem como as principais vantagens observadas neste sistema de gestão de custos para instituições de ensino superior.

Palavras-chave: Instituições de Ensino Superior - Gestão de Custos - Alocação de Recursos - Planejamento Estratégico.

1.Introdução

Os desafios enfrentados pela economia brasileira nos últimos anos induziram as empresas a atuarem sobre os fatores de competitividade. Neste cenário, uma das tarefas imprescindíveis aos administradores é o controle de custos.

Muitas empresas passaram ou passam ainda por dificuldades para se manterem competitivas. A partir da impossibilidade de se colocar o preço que se quer e defendê-lo em função da inflação, é o momento de se preocupar com a gestão dos custos. Redução de custos passou a ser a palavra de ordem em todas as empresas e a busca pela aquisição de novas tecnologias se fizeram presentes.

A contabilidade de custos é o ramo da [contabilidade](#) que se destina a produzir informações para diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de [planejamento](#) e controle das operações, e de tomada de decisões. Em linhas gerais, pode ser considerado como um segmento de trabalho da área financeira que acumula, identifica, analisa e traduz os custos dos produtos fabricados, dos estoques, dos diversos segmentos da organização, das atividades de operacionalização e de distribuição.

A Gestão de Custos ou Gestão Estratégica de Custos, a apuração e o controle de custos, servem de instrumentos eficazes de gestão e acompanhamento dos serviços, permitem a implantação de medidas corretivas que visem ao melhor desempenho da empresa, com base na redefinição das prioridades, no aumento da produtividade e na racionalização do uso de recursos, entre outras medidas administrativas.

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

É importante para as empresas que, mesmo terceirizando serviços, acompanhem de perto a estrutura e a evolução dos custos, bem como controlem a apropriação desses custos aos produtos/serviços que produzem. As atividades de serviços normalmente não têm apurados os seus custos com base em critérios adequados. Isso resulta em problemas nos momentos de decisões das empresas, gerando distorções na rentabilidade dos serviços e falta de controle na apuração de custos.

Nem sempre as empresas apresentam um sistema de custos, por mais simples que seja. Sua implantação depende de uma mudança de atitude não só da alta direção ou proprietário, como também das pessoas envolvidas.

É importante ressaltar que um sistema de contabilidade de custos adotado por uma empresa precisa ser compatível com sua estrutura organizacional, seus procedimentos de manufatura e o tipo de informações sobre custos que a administração deseja.

Todas as empresas têm suas particularidades que deverão ser levadas em consideração, o levantamento de informações tem um custo, e pode ser muito elevado, às vezes inviabilizando uma implantação acurada, e como as pequenas empresas têm recursos limitados, nem sempre podem investir neste campo. A contabilidade de custos muitas vezes deixa de atender integralmente às necessidades da Administração.

No caso das instituições de ensino superior, que com a abertura do mercado da educação cresceram consideravelmente nos últimos anos no Brasil, há uma grande preocupação com a administração dessas organizações.

É importante ressaltar que para obterem excelência nos serviços, as organizações não devem dispor apenas de preços competitivos. É necessário, também, que o serviço prestado seja de qualidade, que haja confiabilidade no cumprimento do serviço contratado, e também que seja flexível, se adequando as novas exigibilidades do mercado.

Nesse contexto, esse artigo apresenta algumas considerações a respeito da importância da gestão de custos na administração de instituições de ensino superior no Brasil como instrumento de competitividade para aprimorar os serviços prestados, sobretudo para a tomada de decisões utilizadas no planejamento estratégico, focalizando melhora dos resultados, avaliando a rentabilidade e agregando valores aos serviços.

2. A contabilidade de custos

A Contabilidade de Custos deriva da Contabilidade financeira e surgiu no período da Revolução Industrial, que impôs aos contadores a dificuldade de avaliação correta dos estoques e da apuração dos resultados nas empresas.

Conforme resalta Catelli (1972), historicamente, a contabilidade de custos surgiu da necessidade, por parte da administração das empresas, de conhecer maiores detalhes a respeito de algumas informações internas específicas, uma vez que a contabilidade financeira preocupava-se com o patrimônio global da entidade.

Entretanto, Martins (1998) resalta que a contabilidade de custos passou a ser considerada uma eficiente ferramenta de controle para fornecimento de dados à administração há apenas algumas décadas. Foi a partir do crescimento das empresas, acirramento da concorrência, necessidade de controles e racionalização efetivos sobre os custos, que a contabilidade de custos após algumas adaptações começou a ser aproveitada também como instrumento de gestão.

Dessa forma, pode-se afirmar que os sistemas de custos se desenvolveram a partir de uma crescente necessidade de aprimorar os métodos de avaliação dos estoques, nas empresas industriais, principalmente quando um significativo volume de produtos em elaboração exigia uma mais acurada medição e conseqüente valorização dos inventários.

A contabilidade de custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos. Os dados coletados podem ser tanto monetários como físicos.

Com a introdução de novas tecnologias de produção e de novos processos de fabricação, além do surgimento de materiais artificialmente elaborados, a investigação dos custos foi se tornando cada vez mais exigível. Aliado a esses fatores, a competição acirrada entre as empresas ocasionou uma evolução dos métodos de administração, fazendo com que os sistemas de custos adquirissem maior importância nas empresas, deixando de ser apenas um instrumento de avaliação financeira dos estoques.

Tornou-se então o mais adequado elemento para o gerenciamento dos negócios e da tomada de decisões, proporcionando ainda informações confiáveis para a projeção de resultados e para estudos econômicos.

Nesse contexto, de acordo com Moreira (2009), no ambiente da globalização da sociedade atual, a gestão estratégica de custos surgiu como uma resposta para atender às demandas do sistema econômico com relação às novas perspectivas e alternativas proporcionadas pela remodelação dos mercados em um contexto de competitividade.

Todavia, qualquer que seja o conceito de contabilidade de custos utilizado, ele identifica o registro, acumulação e organização dos custos relativos às atividades operacionais do negócio e auxilia a administração no processo de tomada de decisões e de planejamento.

Em linhas gerais, a contabilidade de custos tem como objetivo fornecer informações para os gerentes tomarem decisões, ela é o sistema de informação que deve ser usado pelos gerentes de uma organização para indicar se suas decisões estão levando a organização na direção do seu objetivo.

O aspecto negativo da contabilidade de custos é que ela pressupõe que ao maximizar as eficiências de qualquer elo de um sistema, maximiza-se a eficiência do sistema como um todo, o que caracteriza que os recursos da empresa são igualmente importantes; sem qualquer diferenciação entre os vários elos do sistema.

A aplicação dos conceitos de gestão estratégica de custo exige a rejeição da maneira atual de pensar por parte da contabilidade gerencial e mudanças de paradigmas se fazem necessárias. Muitos contadores, ainda hoje, se atêm a usar a contabilidade para atender apenas sua função histórica de registro, ou seja, a de custear os produtos. Ela pode contribuir para as funções administrativas de planejamento e controle. Desta forma, a contabilidade gerencial pode ser considerada uma ferramenta útil para medir o desempenho das empresas, dentre outras atribuições.

3. A Gestão Estratégica de Custos

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

Perez Júnior, Oliveira e Costa (2001) classificam os custos pela forma como se comportam em relação às variações no volume de produção e vendas em: custos e despesas fixos, custos e despesas semi-fixos e semi-variáveis; e custos e despesas variáveis.

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

Os custos e despesas semi-fixos e semi-variáveis são classificados e calculados pelo que seja mais relevante para a organização, seja pela parte dos gastos fixos, seja pela parte dos gastos variáveis.

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

Os custos podem ainda ser classificados como diretos ou indiretos, de acordo com a forma de distribuição e apropriação. Os custos diretos podem ser facilmente identificados no produto ou serviço, fator esse que não ocorre no caso dos indiretos, que necessitam de alguma forma de rateio para a sua correta alocação.

No caso de tomada de decisões, um adequado sistema contábil de gerenciamento de custos deve estar amparado na efetivação dos custos ocorridos no período, e devidamente contabilizados, apurados mensalmente. As decisões com base nos custos devem-se levar em conta também o volume dos serviços prestados.

É importante ressaltar que as principais decisões administrativas são feitas, na maioria das vezes, com base no sistema de custeio variável. Nesse sentido, Perez Júnior, Oliveira e Costa (2001) enfatizam que os custos variáveis designam os custos que em valor absoluto, são proporcionais ao volume da produção dentro de certos limites, isto é, oscilam na razão direta dos aumentos ou reduções das quantidades produzidas.

Porém, tal sistema de custeio não atende os princípios contábeis geralmente aceitos, e tampouco é permitido pelas autoridades fiscais, sendo utilizado, normalmente, apenas nas decisões internas das empresas

Para obterem êxito as empresas necessitam direcionar seus esforços com o fim de satisfazer os consumidores dos serviços. Quando se alia a informação gerencial com adequadas ferramentas de apuração de custos, as entidades conseguem obter informações para o controle de suas operações.

A concepção de custos está genericamente ligada às operações em que as organizações efetuam gastos para a realização de suas atividades. É importante que se faça a distinção correta entre custos e despesas para a apuração do custo da produção (serviço) e do resultado de um determinado exercício.

Para a melhoria do processo de gestão é importante que se faça a eliminação de desperdícios, do contínuo aperfeiçoamento e envolvimento de todos. É preciso que se evite as perdas de tempo e os desperdícios na medida do possível. Planejar as compras efetuadas é importante pra controlar os gastos com materiais para a boa execução do serviço, sem causar danos à qualidade do serviço.

Os sistemas de custeio são de grande importância para as decisões ligadas a fixação de preços, decisão de compra de materiais e a determinação dos lucros com base no volume das vendas/serviços. A análise dos custos avalia o impacto financeiro nas decisões gerenciais das empresas, permitindo a continuidade dos negócios nesse ambiente globalizado.

Nos casos em que há um falho sistema de gestão de custos, há distorções nas apurações o que acaba acarretam em decisões que comprometem o desenvolvimento da empresa.

O problema principal dos tradicionais sistemas de custos está nos rateios aleatórios dos custos indiretos aos produtos/serviços, causando erros nas apurações e nas tomadas de decisões.

4. As Instituições de Ensino Superior (IES) no Brasil

As Instituições de Ensino Superior (IES) são entidades criadas com a finalidade de proporcionar ensino de nível superior e que também desenvolvam atividades de pesquisa e extensão.

As entidades de ensino superior são classificadas em públicas (quando criadas, mantidas e administradas pelo Poder Público), e privadas (quando administradas e mantidas por pessoas físicas ou jurídicas de Direito Privado).

As primeiras faculdades implantadas no Brasil surgiram com a chegada da família real ao país, em 1808. Toda a estrutura acadêmica, assim como, estatutos e currículos, foram importados de Portugal, principalmente da Universidade de Coimbra.

A partir de 1920, com a criação da primeira universidade brasileira e posteriormente, em 1931, com o Estatuto da Universidade Brasileira, na Reforma Francisco Campos que as entidades sofreram uma nova orientação, voltada para a pesquisa, difusão da cultura e maior autonomia administrativa e pedagógica.

Finger (1999), enumera duas origens para as instituições privadas no país, ou são ligadas à Igreja ou pertencem a uma família que, a partir de uma escola primária ou secundária, acrescentaram cursos superiores. Nos dois casos, o papel das administrações dependem de situações muito específicas dentro das Ordens religiosas, Igrejas ou das famílias.

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

De acordo com o Decreto nº 3.860, de 09 de julho de 2001, as IES subdividem-se em Universidades, Centros Universitários e Faculdades Integradas, Faculdades, Institutos ou Escolas Superiores.

Os Centros Universitários são entidades pluri-curriculares que têm como principal característica a excelência do ensino oferecido. Tais características se devem às constantes avaliações de cursos realizadas pelo Ministério da Educação, reconhecidos pelas condições de trabalho acadêmico e pela qualificação do corpo docente.

Os Centros Universitários gozam de autonomia para a criação ou extinção de cursos superiores, podendo ainda aumentar ou remanejar o número de vagas oferecidas.

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

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

Dessa forma, uma estratégia para as IES caminharem na direção de uma gestão mais eficiente de seus custos seria incorporar na sua rotina, o cálculo sistemático dos custos dos produtos/serviços gerados pelas empresas.

Nesse contexto, a Contabilidade de Custos, pode oferecer elementos de medição e análise para alcançar objetivos administrativos e econômicos, além dos financeiros. Para isso, é necessário que as informações obtidas das organizações sejam o mais próximo possível da realidade; uma vez que as distorções nas atribuições dos custos aos serviços podem gerar decisões errôneas e avaliações ruins das instituições.

5. A gestão de custos nas IES

As IES buscam a melhoria do processo de ensino, procurando resolver problemas como as baixas margens de lucro e a diminuição dos custos unitários aos serviços. Tais fatores refletem na necessidade das entidades de aumentarem a participação no mercado, tornando-se mais competitivas, com a busca constante pela inovação.

Os custos nas IES referem-se aos gastos realizados na produção dos serviços, diferentemente das despesas que se relacionam com os gastos para obtenção de receitas.

Um das formas das IES ganharem mercado é expandir a sua área de atuação. Como forma de expansão, as entidades devem implantar novos cursos, investir em laboratórios, aumentar o número de salas e até criar unidades em locais fora da entidade sede. Os investimentos realizados nos processos de expansão das IES causam grandes impactos nos custos e, conseqüentemente, nos resultados da entidade.

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

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

Os sistemas de custos também atuam como forma de prestar contas às diretorias e aos conselhos superiores da mantenedora, principalmente na utilização para as decisões de futuros investimentos. Conhecendo a realidade e o resultado de cada área e curso, possibilita à administração da entidade tomar decisões coerentes de planejamento e controle.

Quando se trata de encerramento de um curso de graduação, apesar de ter forte influência nas decisões, outras variáveis são consideradas além dos custos. Isso vai de encontro aos princípios básicos do próprio objetivo das universidades, ou seja, sua função social e educacional. A extinção de um curso acarreta, principalmente, redução nas ofertas de empregos, mas também, correlaciona-se com o aumento no valor das mensalidades dos demais cursos.

Nesse contexto, um adequado sistema de custos também é importante nas decisões relacionadas à formação de preços, controle de gastos, implantação ou mesmo encerramento de determinados cursos.

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

Resolvido esses problemas certamente o resultado financeiro será favorável permitindo um retorno aos clientes e às expectativas e necessidades do mercado. Nesse sentido, é importante ressaltar que a sobrevivência ou extinção de uma IES dependerá de sua adaptação ou não às condições do ambiente em que está inserida.

Nesse contexto, o papel do gestor é fundamental, pois conforme afirmar Tachizawa e Andrade (1999) à medida que o gestor da IES tem êxito na integração entre cliente e os objetivos pré-estabelecidos pelo plano estratégico/ projeto pedagógico da instituição de ensino, mais próximo ele fica de atingir a missão da instituição.

A gestão estratégica é um processo, executado de forma contínua, que visa desenvolver os meios de atingir os objetivos e metas institucionais. A percepção da contabilidade de custos faz com que ela incentive a busca por altas eficiências em todos os recursos. Como ela pressupõe que todos os recursos são igualmente importantes, ela cria as medidas de eficiência locais. Dessa forma, torna-se primordial a certificação de que todos os recursos estão trabalhando na sua carga máxima.

Esse processo leva em consideração o estilo de gestão de seus dirigentes, a cultura e suas crenças e valores, pois é a partir da análise ambiental da IES e, somado ao processo de gestão, elabora-se o plano estratégico.

De acordo com Tachizawa e Andrade (1999), o plano estratégico, mais que um documento estático, deve ser encarado como um instrumento de gestão que contém decisões antecipadas sobre a linha de atuação a ser seguida pela IES no cumprimento de sua missão.

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

6. Considerações Finais

A presente pesquisa teve como objetivo principal verificar a utilização da gestão de custos pelas Instituições de Ensino Superior como suporte ao processo decisório.

As IES tiveram grande expansão nos últimos vinte anos, época em que houve grande incentivo governamental para a disseminação do ensino superior no país. Essa disseminação tem resultado num espaço cada vez mais concorrido, evidenciado por um significativo crescimento do setor.

Fatores como esses obrigaram as IES a buscarem e manterem resultados positivos para não comprometer a sua continuidade, levando os gestores das IES a utilizarem os sistemas de custos como forma de auxílio para a sua própria sobrevivência.

Além disso, percebe-se uma preocupação com os resultados positivos não apenas de forma global, mas também evidenciando os relatórios com informações de resultados por cursos.

A forte concorrência e a velocidade das mudanças, são motivos primordiais para alterações nos processos de gestão, devendo as entidades investir em novas tecnologias, na segurança dos dados gerados e um sistema de gestão de custos adequados.

Esses investimentos não são apenas realizados como motivo de permanência da entidade no mercado, mas principalmente para a sua modernização do sistema de ensino.

Os sistemas de custos são extremamente importantes para o processo de gestão das entidades. Eles auxiliam no processo de gestão, dão suporte na tomada de decisões e gerenciam os resultados de cada unidade e das IES de maneira geral.

Nesse contexto, a maior contribuição da Gestão de Custos está no auxílio à tomada de decisões, nesse sentido, controlando os custos das IES e, individualmente, gerando informações a respeito de cada curso.

Conclui-se então que um adequado sistema de custos corresponde as expectativas dos gestores exercendo grande influência nas diferentes etapas do processo de gestão, seja na elaboração do planejamento anual, seja na implantação de novos cursos e para fins de controle do planejado com o realizado.

É preciso que haja uma conscientização por parte dos gestores de que o que realmente importa não são os custos dos produtos, mas sim o impacto que as decisões com relação aos produtos têm no resultado da empresa e, para saber isso, não é necessário fazer nenhum tipo de alocação.

Faz-se necessário sim, administrar a capacidade do sistema, considerando os limites dessa capacidade nas decisões a serem tomadas pelo gestor nas IES. É importante ressaltar também que o que limita a capacidade de um sistema são suas restrições, então para poder administrar a capacidade do sistema faz-se necessário identificar e controlar suas restrições.

Referências

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

BRUNI, A L.; FAMÁ, R. *Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CATELLI, A. *Sistema de contabilidade de custos estandar*. São Paulo, 1972. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Pulo – USP.

Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Custos: ferramenta de gestão*. São Paulo: Atlas, 2000.

FINGER, A. P. *Gestão de Universidades: novas abordagens*. Curitiba: Editora Universitária Champagnat, 1997.

FINGER, A. P.; LIMA, S. F. de. *Centros Universitários: proposta e gestão*. Curitiba: Editora Universitária Champagnat, 1999.

HANSEN, D.R.; MOWEN, M. *Gestão de Custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, C. T.; SUNDREN, G. L.; STRATTON, W. O. *Contabilidade Gerencial*. 12 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, S.de. *Contabilidade Gerencial*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LEONE, G. *Custos: planejamento, implantação e controle*. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

MOREIRA, M. *A Importância da Gestão de Custos para tomada de decisões*. Disponível em: <http://marcusmoreira.wordpress.com/2008/06/20/a-importancia-da-gestao-de-custos-para-tomada-de-decisoes/>. Acesso em 09 mar 2009

PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G. *Gestão Estratégica de Custos*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

TACHIZAWA, T.; ANDRADE, R. O. B.de. *Gestão de Instituições de Ensino*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999.

ZANLUCA, J.C. *A contabilidade e o controle de custos*. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/>. Acesso em 09 mar. 2009.