



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*Los costos y la gestión en la ruta
de la innovación y el conocimiento!*

A IMPORTÂNCIA DO CRITÉRIO DE RATEIO NA ACURÁCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS PARA A TOMADA DE DECISÃO

Autores:

Neusa Maria Bastos F. Santos
Professora Doutora Pesquisadora do
Programa de Pós-Graduação da PUCSP
admneusa@pucsp.br

Francisco de Assis Coelho
Membro da Associação Brasileira de
Custos, Professor Mestre da UNITAU
assiscon@unitau.br
assiscont@bol.com.br

Roberto Fernandes dos Santos
Professor Doutor Pesquisador do
Programa de Pós-Graduação da PUCSP
setrob@pucsp.br

José Carlos Simões Florençano
Professor Doutor da UNITAU
Jose.florenzano@unitau.com.br

Jorge Luiz Knupp Rodrigues
Professor Doutor Pesquisador do Programa de Pós-Graduação da UNITAU
jorgeknupp@gmail.com

Área temática: Sistema de informação para a gestão de custos

Metodología aplicada: M2 – Estudo de caso.

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE
CIENCIAS CONTABLES



Resumo

O estudo apresenta a utilização de critérios de rateio para a alocação dos custos indiretos aos cursos de uma Instituição de Ensino Superior, bem como uma análise comparativa do uso de diversos critérios. O estudo teve o objetivo de responder à seguinte questão: O critério de rateio afeta diretamente a qualidade da informação econômico-financeira para a tomada de decisão? Para responder à questão-problema foram pesquisados alguns critérios de rateios dos custos indiretos aplicados em Instituições de Ensino Superior (IES) e apresentado um critério utilizando o conceito de média móvel ponderada. Como base da pesquisa, utilizou os dados de uma instituição classificada como Universidade Pública que cobra mensalidade dos alunos. Em termos metodológicos, aplicou o estudo bibliográfico e estudo de caso. A conclusão foi que o uso de determinado critério de rateio pode levar a valores de custos totalmente diferentes, colocar em dúvida as informações do sistema de custos da instituição e induzir os gestores a tomarem decisões completamente equivocadas.

Palavras chave: Critério de rateio, Média móvel ponderada, Instituição de Ensino Superior.

1. Introdução

A contabilidade na sua função de controle e fornecedora de informações econômico-financeiras para a tomada de decisão tem papel fundamental no processo de manutenção operacional e investimento, necessário para demonstrar a capacidade de enfrentar um ambiente competitivo que hoje está generalizado em, praticamente, todos os ramos de negócios.

Ter um controle adequado dos custos, com informações qualificadas a partir de sua boa classificação (em diretos e indiretos), com foco no processo de produção acompanhado da análise dos recursos utilizados (quanto à agregação ou não de valores ao cliente), é importante para a efetiva condução da vida da empresa, seja pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, contribuindo para as estratégias de competição; para o entendimento dos processos produtivos; para a otimização dos recursos utilizados e a melhoria da capacidade produtiva; para a qualidade dos produtos e serviços ofertados; para o avanço no mercado frente aos concorrentes (ELIAS *et. al.*, 2009).

Nas empresas, os custos diretos são claramente evidenciados e alocados aos produtos e serviços de forma objetiva. Na medida em que se aprofunda na apuração dos custos, depara-se com os custos indiretos, de difícil mensuração, necessitando do uso de um critério de rateio ou direcionador de custos para sua efetiva alocação aos produtos e serviços, o que o torna subjetivo, dada a dificuldade de identificar um critério ou direcionador adequado que represente fielmente o custo do processo produtivo.

Esse estudo pretendeu responder à seguinte questão: O critério de rateio afeta diretamente a qualidade da informação econômico-financeira para a tomada de decisão? Visando a responder à questão-problema, a pesquisa teve o objetivo de estudar os critérios de rateios aplicados nas Instituições de Ensino Superior - IES, analisá-los e propor um critério que melhore a acurácia dessas informações.

A metodologia da pesquisa é de natureza aplicada, com finalidade descritiva e abordagem qualitativa, e os procedimentos técnicos para atingir o objetivo foram a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso.

O artigo está estruturado da seguinte forma: na seção 1, encontra-se a introdução; na seção 2, tem-se o referencial teórico com os principais conceitos pertinentes ao estudo; na seção 3, apresenta-se a metodologia e os procedimentos metodológicos; na seção 4, tem-se a Instituição, os dados, a análise e os resultados; expõe-se na seção 5 as considerações finais e os comentários pertinentes.

2. Referencial teórico

2.1. Métodos de Custeio

Os métodos de custeios coletam e estruturam dados de custos para gerar relatórios que expressem informações úteis e sirvam para o apoio nas tomadas de decisões gerenciais. Segundo Beuren e Schlindwein (2008), vários são os métodos de custeio desenvolvidos pela contabilidade de custos, como o tradicional método de custeio por absorção, o custeio variável, o custeio baseado em atividades (*ActivityBasedCosting- ABC*), o custeio RKW (*ReichskuratoriumfürWirtschaftlichkeit*), entre outros.

Para Martins (2006), Custeio significa método de apropriação de custos. Consoante Beulke e Bertó (2000, p. 40), “Sistema de custeio é um conjunto de procedimentos adotados numa empresa para calcular algo, ou seja: os bens e serviços nela processados. Pode-se dizer que um sistema constitui a metodologia aplicada ao desenvolvimento do cálculo de custos”.

Custos são gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços (BRUNI e FAMÁ, 2004; MARTINS, 2006).

Segundo Slavov e Takahashi (2010), os conceitos de custo somente serão relevantes se influenciarem nas decisões, e os dados de custos também serão relevantes se contribuírem para a formação do conceito de custo na perspectiva do usuário da informação. Logo, sabe-se que a empresa só pode gerenciar o que ela pode medir. Para isso, é necessário identificar os custos com precisão, analisá-los adequadamente, visualizá-los como se comportam no processo de produção e qual a melhor estrutura de custos para a empresa.

A classificação dos custos da empresa, para sua apropriação aos produtos, aos serviços, aos processos, às operações, aos programas, enfim, ao objeto que se pretende custear, é examinado e analisado em Direto e Indireto. Destina-se ao fornecimento de informações para a determinação do montante mais realístico do custo desse objeto e permite a verificação do resultado e da eficiência das várias atividades executadas. Segundo Leone (2009, p.58), “todo o item de custo que é identificado, naturalmente, ao objeto do custeio é denominado de Custo Direto”. Por outro lado, todo item de custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e apropriado ao produto, ao serviço, ao objeto do custeio é considerado um Custo Indireto, continua Leone (2000).

Custeio por Absorção é a apropriação, mediante critérios de rateio, de todos os custos de produção ou prestação de serviços, sejam diretos ou indiretos, aos produtos ou serviços, chamados de objetos de custos. Os demais custos, não ligados à fabricação dos produtos ou serviços, como os administrativos, financeiros e de vendas, não são absorvidos pelos produtos e serviços, mas sim debitados diretamente ao resultado do período (CASTRO, 2002, p. 66).

Custeio variável ou direto, para Leone (2009, p.405), “[...] é um método de custeio que carrega os produtos somente com os custos que variam diretamente com o volume”. O Custeio direto segue o princípio de não ratear e não apropriar ao custo dos produtos ou dos serviços as parcelas de custos fixos. Nesse método de custeio, os custos fixos são levados para o resultado do exercício, não sendo computados como custos dos produtos ou serviços produzidos pela Empresa.

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) é um método de custeio que tem como objetivo avaliar com precisão as atividades desenvolvidas em uma empresa, utilizando direcionadores para alocar os custos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O ABC parte do princípio de que não é o produto ou serviço que consome recursos, mas sim os recursos que são consumidos pelas atividades, que, por sua vez, são consumidas pelos produtos ou serviços. A característica desse método é a atribuição mais rigorosa dos custos indiretos ao objeto de custo, permitindo seu controle mais efetivo e oferecendo melhor acurácia às informações para as decisões gerenciais (LEONE 2009).

O Custeio RKW ou Custeio Pleno consiste na apropriação de todos os custos e as despesas aos produtos ou serviços (inclusive despesas financeiras, administrativas e comerciais) por meio de rateios. Os produtos ou serviços apresentam um gasto total, ao qual é acrescida uma margem para formar o seu preço de venda. Segundo Martins (2006), analisando de uma forma gerencial, a grande vantagem do custeio RKW é que assegura a recuperação total dos custos e das despesas e a obtenção de uma margem planejada de lucros.

2.2. Critério de rateio e direcionador de custos

Os critérios de rateio não necessariamente indicam a verdadeira relação dos custos com o produto ou serviço, o que pode gerar distorções aos custos finais dos produtos ou serviços. Rateio é a alocação dos custos indiretos de forma subjetiva e muitas vezes arbitrária. Apropria-se os custos indiretos de produção aos produtos ou serviços por meio da quantidade de hora-máquina, de hora-homem ou de quantidade produzida, não apresentando qualquer justificativas convincentes pelas quais os custos relacionam-se diretamente com esses critérios (MARTINS, 2006; LEONE, 2009).

Para Martins (2006) e Atkinson *et al* (2000), direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades utilizam recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos. Já para apurar os custos dos produtos ou serviços, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos ou serviços utilizam as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para apropriar os custos das atividades aos produtos ou aos serviços.

Para Atkinson *et al* (2000), há dois tipos de direcionadores: (1) aqueles de primeiro estágio, também chamados de **direcionadores de custos de recursos**, que identificam a maneira como as atividades utilizam os recursos, servindo para custear as atividades executadas. Os direcionadores de recursos responderão às seguintes perguntas: O que determina ou influencia o uso desse recurso pelas atividades? Como as atividades utilizam-se desse recurso? (2) já os de segundo estágio, chamados **direcionadores de custos de atividades**, identificam a maneira como os produtos ou serviços utilizam as atividades, ou seja, indicam a relação entre as atividades e os produtos ou serviços.

No gerenciamento estratégico de custos sabe-se que o custo é causado, ou direcionado, por muitos fatores que se inter-relacionam de forma complexa. Compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custos em ação em uma determinada situação, segundo Shank e Govindarajan (1997, p. 21-22).

Esses autores afirmam que vários pesquisadores tentaram criar amplas listas de direcionadores de custos. Em suas opiniões, uma das melhores listas foi publicada por Riley em 1987, que divide os direcionadores de custos em estruturais e de execução. Riley, baseando-se na literatura sobre organizações industriais de Sherer publicada em 1980, apresenta cinco alternativas, tendo em vista a estrutura econômica da empresa, sendo: Escala, Escopo, Experiência, Tecnologia e Complexidade.

Os direcionadores estruturais escala, escopo e experiências receberam muita atenção dos economistas e estrategistas, despertando interesse nos Contadores gerenciais somente o direcionador experiência. A opção tecnologia não despertou qualquer interesse na área de contabilidade, sendo pouco estudada pelos economistas por se tratar da análise de custos na economia industrial. A Complexidade, como variável estrutural, recebeu a maior atenção entre os Contadores do final da década de 1980 para cá. Para esses direcionadores, mais nem sempre é melhor, pelo fato de ocorrer economia e deseconomia de escala ou escopo.

Os direcionadores de execução são aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar de forma bem sucedida. Para esses direcionadores, mais significa sempre melhor, sendo alguns deles: o envolvimento da força de trabalho, a gestão da qualidade total, a utilização da capacidade, a eficiência do *layout* das instalações, a configuração do produto e a exploração de ligações com os fornecedores e/ou clientes (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997).

Neste estudo, não se discute a questão conceitual - se é direcionador de custos ou critério de rateio -, apenas utiliza-se de uma variável ou mais para direcionar os custos

indiretos aos objetos de custos e analisar os resultados como informações estratégicas para a tomada de decisão.

2.3. Vetor direcionador

Vetor é um conjunto de infinitos segmentos orientados que tem o mesmo módulo, a mesma direção e o mesmo sentido (SANDOVAL JUNIOR, 2010).

Muitas quantidades físicas, para que possam ser completamente determinadas, necessitam que seja dada sua magnitude quanto a uma direção e um sentido, quantidades que são denominadas vetoriais. Tomemos como exemplo o movimento do vento que é usualmente descrito atribuindo-lhe uma velocidade e uma direção de onde sopra (HOWARD e RORRES, 2001, p. 101). Nesse sentido, o vetor direcionador dos custos indiretos é o resultado da média móvel ponderada normalizada do número de alunos e o valor das mensalidades no caso de uma Instituição de Ensino Superior.

Segundo os autores, os vetores não nulos que são levados em múltiplos escalares deles mesmos por um operador linear aparecem no estudo de vibrações, de dinâmica populacional e na economia, entre outros campos de estudos.

Ratnatunga *et al.* (2011) aplicaram o volume de atividade e tempo como direcionador para apropriação de custos indiretos em custeio por absorção, e concluíram que a complexidade para implantação é similar ao Custeio ABC.

De acordo com Santos *et al.* (2007), existem diversas variáveis que afetam o valor das empresas em graus diferentes. Chamam essas variáveis de vetores de valor, definindo-as como variáveis de desempenho que têm impacto sobre os resultados dos negócios. Eles fornecem uma rápida estimativa de como as decisões afetam o valor da empresa.

Para Assaf Neto (2005), direcionador de valor pode ser entendido como qualquer variável que exprima efetivamente uma influência sobre o valor da empresa. A análise desses indicadores deve permitir que se estude toda a cadeia de resultados que agrega valor à empresa, assim como as áreas responsáveis pelas várias decisões, identificando seus pontos fortes e fracos.

O autor afirma que somente por meio de estratégias diferenciadoras e da execução de uma gestão eficaz de seus negócios uma empresa pode demonstrar continuidade, sendo o grande direcionador de valor das capacidades diferenciadoras a relação entre o valor de mercado e as receitas operacionais, indicando o sucesso esperado em relação ao volume de atividade.

2.4. Sistemas de Custeio em Instituição de Ensino Superior

Moraes e Calijuri (2006) apresentam um sistema implantado para a apuração de custos administrativos, custos do ensino de graduação, pós-graduação, pesquisa e extensão nas Instituições de ensino superior público no estado do Paraná - Brasil. O sistema buscou o custo por atividades, programas e alunos no ano de 2004 e novas versões de melhorias no banco de dados e relatórios para os gestores em 2005 e 2006.

Já Reinert e Almeida (2008) descreveram um estudo aplicando o Custeio Pleno, que apurou o custo total da Secretaria de Educação nas escolas municipais de São João do Itaperiú - Santa Catarina - Brasil no ano de 2007, o custo por escola e, finalmente, por aluno, realizando a comparação dos resultados entre as escolas do município.

Segundo Souza *et al.* (2011), a Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação desenvolveu um Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior, um instrumento de gestão capaz de fornecer subsídios que permitem à administração das Instituições o conhecimento do custo de cada produto ou serviço gerado, sua composição ou estrutura, objetivando auxiliá-las no processo de planejamento, controle e avaliação.

Domingos e Morgan (2005) pesquisaram 18 Instituições de Ensino Superior privado do Distrito Federal – Brasil, e as referidas instituições ao serem questionadas sobre qual o sistema de custeio que utilizam responderam que 33,33% não utilizam qualquer sistema de custeio, 33,33% utilizam os custos variáveis e 33,33% não responderam. Foram encontradas contradições sobre a utilização de sistemas de custeio, pois 61% afirmaram não trabalhar com sistemas para fins gerenciais. Somente 39% afirmaram ter um sistema gerencial. Por outro lado, a pesquisa indica que as Instituições de Ensino Superior do Distrito Federal trabalham com custos totais, pois 77,78% afirmaram conhecer os custos totais de uma unidade e 72,22% levam essas informações ao nível de unidade por curso.

Para Cericato *et al.* (2005), dentre as várias metodologias para apuração e controle de custos, o ABC vem destacando-se, e a identificação dos custos com as atividades da organização é uma boa maneira para a medição de seu desempenho. Assim, é possível identificar de forma mais direta e correta o quanto as atividades que realmente agregam valor ao bom desempenho do curso contribuem para a formação de seu custo. Para os autores, o Custeio ABC vem sendo implantado com sucesso nas mais prestigiadas Instituições de Ensino Superior nacionais e internacionais particulares que se destacam pela excelência administrativa e que, por consequência, vêm destacando-se também nas avaliações acadêmicas.

Toompuu e Põlajeva (2014) afirmam que nos Estados Unidos da América - EUA várias universidades usam custeio baseado em atividades ou aplicam algumas modificações, resultando em outros métodos de custeio, como o Custeio com abordagem na transparência, Custeio Econômico Completo, Custeio Integral, entre outros. De acordo com a Associação Europeia de Universidades nos EUA, custeio integral é a capacidade de identificar e calcular todos os custos diretos e indiretos, por atividade e/ou projeto que representa os recursos necessários para a realização dessas atividades.

3. Metodologia

Para realização deste trabalho, utilizou-se de uma pesquisa de natureza aplicada, com a finalidade descritiva e abordagem qualitativa. Sobre o que os autores descrevem, a pesquisa aplicada, segundo Appolinário (2011, p. 146), é realizada com o intuito de “resolver problemas ou necessidades concretas e imediatas”. A pesquisa descritiva é um tipo de estudo que pretende descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade. Conforme argumenta Appolinário (2011, p. 147), na pesquisa descritiva, o pesquisador se limita a “descrever o fenômeno observado, sem inferir relações de causalidade entre as variáveis estudadas”.

A pesquisa qualitativa não se preocupa com representatividade numérica, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização etc. Ainda segundo Appolinário (2011), os dados da pesquisa qualitativa são obtidos nas interações sociais e analisados subjetivamente pelo pesquisador, destacando-se que nessa modalidade a preocupação maior é o fenômeno. Para Minayo (2001), a pesquisa qualitativa trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis.

3.1 Procedimentos metodológicos

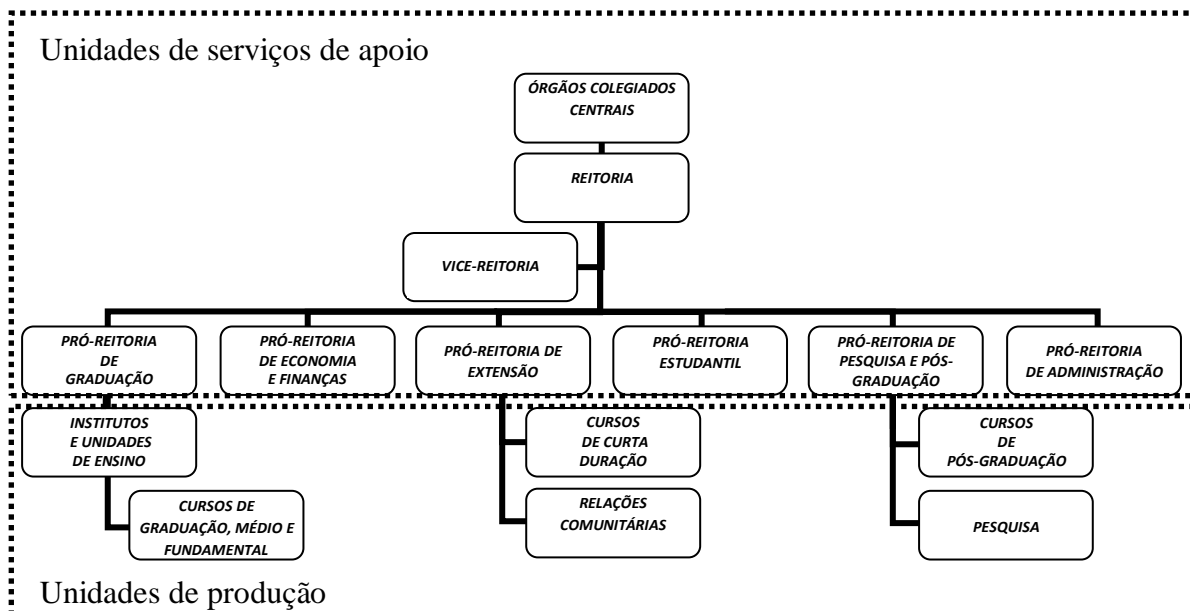
Os procedimentos metodológicos utilizados para a realização deste trabalho foram a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso em uma Instituição de Ensino Pública. Sobre a pesquisa bibliográfica, Gil (2002) afirma que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em matéria já elaborada, constituída principalmente de livros, artigos, site e outros. A pesquisa de campo é, com efeito, uma investigação empírica, realizada no local em que há os elementos necessários. Na definição de Yin (2005, p.32), “Um estudo de caso é uma investigação empírica, que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre fenômeno e contexto não estão claramente definidos”.

4. Instituição, dados e resultados

A instituição estudada é uma Universidade, instituição municipal de ensino superior, sob a forma de autarquia educacional de regime especial, que se rege pelas disposições legais gerais e específicas, pelo seu Estatuto e Regimento Geral. Situada no Vale do Paraíba, no estado de São Paulo, Brasil, goza de autonomia administrativa, didática, científica, pedagógica, disciplinar e de gestão financeira e patrimonial, bem como dos privilégios específicos que lhe advêm da forma autárquica de regime especial e respeitadas as normas legais.

Diferentemente das instituições de ensino superior com ou sem fins lucrativos, essa Universidade Pública não visa ao lucro, mas, sim, ao cumprimento dos seus objetivos sociais e à continuidade da instituição. Entretanto, a referida instituição necessita de recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos, entre outros. Sua principal fonte de recursos é a mensalidade paga por seus alunos. Essa instituição, apesar de ser pública e sem fins lucrativos, sofre concorrência, tanto na obtenção de recursos quanto na colocação de seus produtos e serviços aos seus clientes, precisando assegurar a sua continuidade para alcançar seus objetivos.

Figura 1: Estrutura funcional da IES

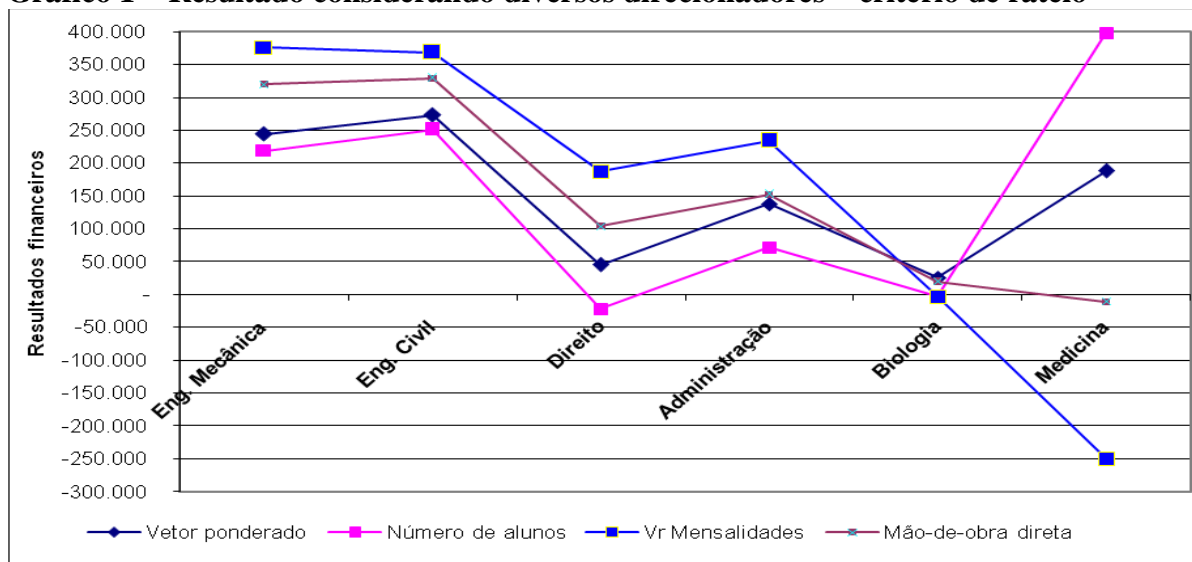


As unidades de serviços de apoio são: Reitoria, Vice-reitoria e Pró-reitorias, que oferecem estrutura funcional, suprimento, logística, representatividade legal e institucional e gestão integrada acadêmica, administrativa e financeira da Universidade. Já as unidades de produção são aquelas responsáveis pelo trabalho de socializar o conhecimento institucional do

corpo docente com o aluno, por meio de métodos científicos de ensino e de aprendizagem, que nessa Instituição é representada pelos Institutos e Unidades de Ensino. Todos os cursos oferecidos, seja de graduação, ensino médio e fundamental, extensão e pós-graduação, bem como, a pesquisa e relações comunitárias, têm origem e responsabilidade nos Diretores dos Institutos e Unidades de Ensino.

O Sistema de Custeio implementado na Instituição é o Custeio Pleno, aplicando o conceito de centros de custos e apropriação dos custos em dois estágios. No primeiro estágio, classificam-se todos os custos em custo direto, apropriando aos diversos centros de custos de acordo com a utilização dos recursos. No segundo estágio, acrescentam-se aos custos diretos dos cursos os custos das unidades de apoio e de produção, custos estes indiretos aos cursos.

Gráfico 1 – Resultado considerando diversos direcionadores – critério de rateio



Fonte: Elaborado pelos autores

O Gráfico1 apresenta o resultado de cada curso, com os custos indiretos apropriados pelos direcionadores - critérios de rateio: vetor ponderado, número de alunos, valor das mensalidades e mão de obra direta. Observa-se que todos os cursos apresentam resultado superavitário quando aplicado o Direcionador Vetor ponderado para a apropriação dos custos indiretos.

O número de alunos apresenta uma redução não relevante nos resultados superavitários dos cursos de Engenharias Mecânica e Civil, reduzindo pela metade o resultado superavitário do curso de Administração e dobrando o superávit do curso de Medicina pelo seu baixo número de alunos. Já o alto número de alunos do curso de Direito leva o curso ao resultado deficitário pela apropriação de alto custo indireto; quanto ao curso de Biologia,

embora com baixo número de alunos, o valor de sua mensalidade é o menor de todos, provocando baixa arrecadação e, por consequência, resultado deficitário.

O valor da mensalidade apresenta maior resultado superavitário para os cursos de Engenharias Mecânica e Civil, Direito e Administração. O valor da mensalidade do curso de Medicina representa quatro vezes e meia a mensalidade dos cursos das Engenharias, passando de cinco vezes o valor das mensalidades dos demais cursos. Com isso, o valor dos custos indiretos apropriados ao curso leva a um resultado de extremo déficit. O curso de Biologia mantém o déficit apresentado pelo Direccionador anterior, pois, da mesma forma que o valor de sua mensalidade é baixo conjugado com o baixo número de alunos, sua arrecadação não supera os custos totais apropriados.

O valor da mão de obra direta foi o Direccionador que mais se aproximou do Vetor ponderado, com exceção do curso de Medicina que apresenta um pequeno resultado deficitário, devido ao seu alto número de Professores Médicos orientadores de atividades práticas na unidade hospitalar da Universidade.

5. Considerações finais

O estudo teve o objetivo de responder à seguinte questão: O critério de rateio afeta diretamente a qualidade da informação econômico-financeira para a tomada de decisão? Para responder a essa questão, foi feita uma breve pesquisa dos principais conceitos pertinentes à questão-problema, dos critérios de rateios e direcionadores aplicados nas Instituições de Ensino Superior, propondo-se um critério que melhore a acurácia dessas informações.

Constatou-se que o direcionador de custo - critério de rateio aplicado na apropriação dos custos indiretos - afeta diretamente a qualidade da informação econômico-financeira, ficando explícito que, se ele não representar a verdadeira causa do uso do recurso, o valor dos custos indiretos apropriado não representa o valor do recurso, efetivamente utilizado por aquele objeto de custo. No Gráfico 1 comparativo, observa-se a disparidade entre um direcionador - critério - e outro, enquanto um determinado curso apresenta excelente resultado superavitário, com a apropriação dos custos indiretos por um direcionador – critério; o mesmo curso torna-se totalmente inviável quando muda o direcionador - critério.

Considerando que uma Universidade utiliza recursos em função dos alunos nos processos de ensino e de aprendizagem e o valor da mensalidade dos cursos é também determinado em função do custo desses recursos (embora sejam consideradas outras variáveis, tais como o mercado, o risco, o custo de oportunidade, o custo marginal, entre outras), pode-se afirmar que o número de alunos conjugado com o valor da mensalidade tem

relação direta com os recursos utilizados, sendo variáveis importantes no planejamento econômico-financeiro de qualquer instituição.

O direcionador - critério de rateio, Vetor direcionador resultado da normalização da média móvel ponderada, do número de alunos pelo valor da mensalidade do curso - representa a causa do uso dos recursos. Neste estudo, foi o resultado mais coerente, pela apropriação dos custos indiretos de forma adequadamente distribuído, enquanto que com outros direcionadores - critérios de rateios - apresentaram excelentes resultados de alguns cursos, em contrapartida de resultado deficitário de outros. Esse direcionador – critério - é ajustado sistematicamente a cada alteração no número de alunos, pela sua evasão ou matrícula, tornando-se um indicador valioso na motivação da Direção, para manter ou aumentar o número de alunos, porque a diminuição dos alunos em sua unidade de ensino representa o aumento dos custos nas demais unidades de ensino e cursos.

Com a apropriação dos custos diretos às unidades, pode-se ter conhecimento de onde os recursos da Instituição estão sendo utilizados, e, dessa forma, oferecer aos gestores informações para a tomada de decisão e de ajuste em determinadas unidades em dada situação, além de visualizar sua eficiência em outras.

Não foi objetivo deste estudo a aplicação de ferramentas estatísticas para a validação do direcionador “critério”; assim fica a sugestão para o desenvolvimento de novas pesquisas aplicando o vetor direcionador ponderado, inclusive em outras indústrias, podendo considerar a quantidade produzida com custos de produção ou preço de vendas, quantidade vendidas com faturamento recebido, enfim, existe uma gama de variáveis que poderá levar a resultados expressivos para a qualidade da informação para os *Stakeholders*, neste caso, especificamente, gestores e outros interessados no futuro da Instituição.

Bibliografia

APPOLINÁRIO, F. **Dicionário de Metodologia Científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ASSAF NETO, A. **Finanças corporativas e valor**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Gestão de Custos e Resultado na Saúde**. São Paulo: Saraiva, 2000.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, N. F. **Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital.** *ABCustos Associação Brasileira de Custos* - Vol. III n° 2 - mai/ago 2008. ISSN 1980-4814.

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.

CASTRO, M. J. **Uma Contribuição Aplicação de Custos de Qualidade em uma Concessionária de Veículos Importados.** Dissertação (Mestrado) defendida na Pontifício Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, 2002.

CERICATO, D.; COSTA, A. M.; MELO, P. A. **O Custeio da educação brasileira: Alternativas para enfrentar a dura realidade das instituições de ensino superior.** IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis, SC, Brasil, 28 a 30 de novembro de 2005.

DOMINGOS, N. T.; MORGAN, B. F. **O Uso de Sistemas de Custeio pelas Instituições de Ensino Superior Privadas do Distrito Federal.** IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis, SC, Brasil, 28 a 30 de novembro de 2005.

ELIAS, Z.S.; ALBERTON, L.; REBELLO, M.; BONIFÁCIO, R.C.; VICENTE, E.F.R. **Rateio dos Custos Indiretos: aplicação da análise de correlação e de regressão.** *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)*, Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, p. 53-66, maio/ago, 2009. ISSN 1984-3291.

GIL, A. C. **Como elaborar projeto de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2002.

HOWAR, A.; RORRES, C. **Álgebra linear com aplicações.** 8. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle.** 3. ed.6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2006.

MINAYO, M. C. S. **Ciência, técnica e arte: o desafio da pesquisa social**. In: MINAYO, Maria. C. S. (Org.). Pesquisa social: teoria, método e criatividade. Petrópolis, RJ: Vozes, 2001.

MORAES, R. O.; CALIJURI, M. S. S. **A implantação de um sistema de custos em uma instituição estadual de ensino superior no estado do Paraná**. XIII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte - MG, Brasil, 30 de outubro a 01 de novembro de 2006.

RATNATUNGA, J.; TSE, M. S.C.; BALACHANDRAN, K. R. **Cost Management in Sri Lanka: A Case Study on Volume, Activity and Time as Cost Drivers**. The International Journal of Accounting, n. 47, p. 281–301, 2012. doi:10.1016/j.intacc.2012.07.001

REINERT, G.; ALMEIDA, A. G. **Gestão de custos na administração pública: apuração do custo por aluno em escolas de um município catarinense e comparação com uma pesquisa publicada realizada em outro município**. XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.

SANDOVAL JUNIOR, L. **Álgebra linear: para ciências econômicas, contábeis e da administração**. São Paulo: Cengagelearning, 2010.

SANTOS, J. O.; MUSSA, A.; MULLER, W. R. I. **Análise da geração de valor medida pelo EVA e por vetores de desempenho de natureza contábil: um estudo de caso abordando a Companhia do Vale do Rio Doce**. XXXI Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro-RJ: 22 a 26 de setembro de 2007.

SLAVOV, T. N. B.; TAKAHASHI, M. **Além do direcionamento de custos: a visão dos Determinantes de Custos - Cost Drivers - na Gestão Estratégica de Custos**. XVII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte-MG: 03 a 05 de novembro de 2010.

SOUZA, A. A.; DUQUE, F. S. L.; TERRA, A. C. L.; OLIVEIRA, L. F. **O custo do ensino de graduação e pós-graduação em instituições de ensino superior**. XVIII Congresso Brasileiro de Custos – Rio de Janeiro - RJ, Brasil, 07 a 09 de novembro de 2011.

TOOMPUU, K.;PÕLAJEVA, T. **Theoretical framework and an overview of the cost drivers that are applied in universities for allocating indirect costs.**Procedia - Social and Behavioral Sciences, n.110, p. 1014–1022, 2014. ISSN 1876-6102.

YIN. R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.