Modelagem de estrutura de custos em Instituição de Ensino Superior

Thiago Soares*
Fernando Serra**
Gisele Mazon***
Pedro Antônio de Melo****

Resumo

Este artigo consiste, objetivamente, em propor um modelo de estrutura de custos aplicável em Instituições de Ensino Superior. Para a realização do presente estudo foram levantadas informações em artigos e livros acerca do tema gestão de custos em instituições de ensino superior. Para isso, estudaram-se categorias de custo, ou seja, quatro categorias de análise: custo com ensino; custo com pesquisa e extensão; custo administrativo; e custo de manutenção. Para cada centro de custo foram atribuídas algumas atividades geradoras de custos. Os resultados do estudo evidenciam a importância da gestão de custos, principalmente nos últimos anos, em que a quantidade de Instituições de Ensino Superior aumentou significativamente no Brasil. Este artigo apresenta os aspectos que sustentam este estudo por meio da revi-

* Mestre em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina; professor do Curso de Administração, Administração e Negócios da Universidade do Sul de Santa Catarina; coordenador do Programa de Pós-graduação em Gestão Empresarial, EaD; vice-coordenador dos cursos de Administração, EaD Unisul Virtual; Avenida dos Lagos, n. 41, Cidade Universitária Pedra Branca, 88137-900, Palhoça, SC; prof.tcoelhos@gmail.com

** Doutor em Engenharia Metalúrgica pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro; professor da Universidade do Sul de Santa Catarina; dirigente da Unisul Business School; professor do Mestrado em Administração; fernando.serra@unisul.br

*** Mestre em Administração pela Universidade do Sul de Santa Catarina; analista acadêmica da Universidade do Sul de Santa Catarina; gisele.mazon@unisul.br

**** Doutor em Engenharia de Produção e Sistemas pela Universidade Federal de Santa Catarina; professor do Departamento de Ciências da Administração e do programa de Pós-graduação em Administração; coordenador da área de Gestão Universitária; diretor do Instituto de Pesquisas e Estudos em Administração Universitária; pedromelo@inpeau.ufsc.br

são bibliográfica e destaca as concepções iniciais a respeito das IESs sobre custos na educação superior, custos com o ensino, com pesquisa e extensão, com a parte administrativa, com manutenção e também, uma análise das categorias.

Palavras-chave: Instituição de Ensino Superior. Estrutura de custos. Custos universitários.

1 INTRODUÇÃO

O cenário da educação superior brasileira oportuniza às instituições a se moldarem ao acirramento do mercado, por meio de alterações diretivas e, possivelmente, na natureza estratégica da instituição. A gestão estratégica dos custos pode subsidiar informações necessárias para a instituição renovar as políticas de seu negócio e fornecer informações que possam auxiliar a definição do posicionamento competitivo, que promoverá a sustentabilidade em longo prazo.

Assim, é possível destacar que relatórios contendo informações relevantes para o negócio, compostos por indicadores que permitam a comparação de custos entre instituições semelhantes e enfatizar o controle de ações que não agregam valor para a instituição, é o que se espera de uma gestão de custos profissional em universidades.

Conhecer os custos em instituições universitárias no Brasil torna-se necessário para extinguir desperdícios de recursos. Deparando com esta situação, pode-se afirmar que a gestão de custos é um instrumento fundamental para a correta utilização de recursos. Por gestão de custo entende-se o acompanhamento sistemático do montante de recursos aplicados em cada área e sua verificação de utilização eficaz.

Dessa forma, este trabalho tem por finalidade propor um modelo de estrutura de custos que seja aplicável em Instituições de Ensino Superior. Desse modo, o problema de pesquisa pode ser definido como “Existe um modelo de estrutura de custos que seja mais adequado às peculiaridades das Instituições de Ensino Superior brasileiras?”

Para que o objetivo seja alcançado, será necessário identificar as características que diferenciam as IESs de outras organizações e avaliar modelos existentes de estrutura de custos. Segundo Morgan (2003), as instituições de ensino possuem características diferentes em relação às empresas de outros setores de atuação, como ainda empregam maciça mão de obra, o que caracteriza como um ponto divergente fundamental na estrutura de custos. Por esse motivo, faz-se necessário um estudo diferenciado e mais específico dos custos em universidades.

Quanto aos meios de investigação, foi realizada uma pesquisa bibliográfica sobre o tema, com base em material publicado em livros, revistas, meios eletrônicos e jornais.

2 CLASSIFICAÇÃO DAS UNIVERSIDADES

O MEC (BRASIL, 2005) classifica três tipos de instituições pluridisciplinares: as instituições universitárias, as universidades e as universidades especializadas. As instituições universitárias são instituições pluridisciplinares, públicas ou privadas, de formação de quadros profissionais de nível superior, as quais desenvolvem atividades regulares de ensino, pesquisa e extensão. Dividem-se em: universidades, universidades especializadas e centros universitários. As universidades são instituições pluridisciplinares, públicas ou privadas, de formação de quadros profissionais de nível superior, que desenvolvem atividades regulares de ensino, pesquisa e extensão. Já as universidades especializadas são instituições de educação superior, públicas ou privadas, que atuam em uma área de conhecimento específica ou de formação profissional e devem oferecer ensino de excelência e oportunidades de qualificação ao corpo docente e condições de trabalho à comunidade escolar. Todavia, os centros universitários são instituições de educação superior, públicas ou privadas, pluricurriculares, que devem oferecer ensino de excelência e oportunidades de qualificação ao corpo docente e condições de trabalho à comunidade escolar.

No que se refere à natureza jurídica, as universidades podem ser públicas ou privadas. Conforme o MEC (BRASIL, 2005), as universidades públicas são instituições criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público. Podem ser:

- a) federais – mantidas e administradas pelo governo federal;
- b) estaduais – mantidas e administradas pelos governos dos estados;
- c) municipais – mantidas e administradas pelo poder público municipal.

Já as privadas são as mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado. Podem se organizar como:

- a) instituições privadas com fins lucrativos ou particulares em sentido estrito – instituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado;
- b) instituições privadas sem fins lucrativos, que podem ser:
 - comunitárias – instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas de professores e alunos que incluam, na sua entidade mantenedora, representantes da comunidade,
 - confessionais – instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendam à orientação confessional e ideológica específicas,
 - filantrópicas – instituições de educação ou de assistência social que prestem serviços para os quais foram instituídas e os coloquem à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem qualquer remuneração.

Nos dias atuais, o grau de complexidade das atividades desenvolvidas pela instituição universitária adquire proporções inimagináveis para uma parcela significativa da população que se acostumou, ao longo do tempo, a enxergar apenas uma das suas funções mais visíveis, que é a de formadora de recursos humanos para o mercado de trabalho. Contudo essa atividade é apenas uma entre as tantas desempenhadas pela instituição; esta produz: conhecimento, ciência, tecnologia, arte, cultura, identidade, riqueza

material e valores; e isto não está beneficiando apenas o diplomado, mas a sociedade (MELO, 2004).

Nas universidades brasileiras, principalmente as públicas, são executadas, além do ensino e extensão, atividades relacionadas à pesquisa. Os recursos utilizados nas pesquisas são oriundos de financiamentos de organizações que, previamente, aprovam um projeto no qual conste o orçamento financeiro necessário para o desenvolvimento do estudo (MORGAN, 2003).

Os elevados gastos destinados ao ensino superior, conforme Amaral (2003b), em comparação aos outros níveis de ensino, e a divulgação constante de elevados valores para o custo dos alunos das IFESs, foram duas ações que provocaram desgaste das Instituições de Ensino Superior perante a população. Ainda, conforme o autor, foram realizadas muitas comparações entre os gastos públicos brasileiros com o estudante do ensino superior e com os estudantes dos outros níveis de ensino. Essas discussões não consideraram que o ensino superior, caracterizado pela indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, é muito mais caro do que os outros níveis de ensino.

Conforme Amaral (2003a), pela ótica do financiamento, o Brasil se baseia em três fatores para buscar maior diversificação dos tipos de Instituições de Ensino Superior. O primeiro é que a universidade, voltada para a pesquisa, gera um custo muito elevado. O segundo é que as instituições não universitárias contribuiriam para atender à demanda crescente da educação superior a um custo muito mais baixo; o terceiro é que a expansão do setor privado provocaria melhor adequação do sistema de educação superior às exigências do mercado de trabalho, além de se efetivar a um custo muito mais reduzido para o fundo público.

3 CUSTOS EM INSTITUIÇÕES UNIVERSITÁRIAS

Pagnani (2001) comenta que o atual estágio da estrutura de concorrência entre as Instituições de Ensino Superior, faz com que estas se encontrem diante de oportunidades significativas, o que implica mudanças diretivas profundas e de natureza estratégica. Quanto à renovação das políticas em

seus negócios, e considerando as características de seus serviços, encontra-se a administração estratégica de custos como básica, para identificar:

- a) definição de posicionamento competitivo (tomando como base suas competências atuais);
- b) planejar e administrar processos de inovação de competências para tornar o posicionamento das IESs brasileiras defensável e sustentável em longo prazo;
- c) administrar estrategicamente os custos, o que envolve a implementação do conhecimento em sistemas de informações gerenciais e diretivos, com alto conteúdo na habilidade de gestão de diferentes sistemas e métodos de custeio, segundo serviços e produtos inseridos em seus diferentes programas e projetos.

Soares (2006) argumenta que os custos em Instituições de Ensino Superior podem ser agrupados em quatro grandes áreas: os custos de ensino; os custos de pesquisa e extensão; os custos administrativos e os custos de manutenção.

Os custos de ensino, segundo Amaral (2002), são os gastos que as universidades tiveram relacionados à graduação e pós-graduação. Já os custos de pesquisa e extensão, segundo o mesmo autor, são os gastos que incidem na educação do aluno, mas não são custos de ensino. E os custos administrativos, para Perez Júnior, Oliveira e Costa (2001), são aqueles que incidem sobre as atividades de planejar, coordenar, organizar e controlar a organização. O custo de manutenção, de acordo com Amaral (2003b), está ligado às despesas básicas, como aluguel, energia e água, além de despesas com hospital universitário.

3.1 CUSTO DE ENSINO

O custo dos discentes resulta de três decisões sociais, de acordo com Bowen (1980): o total gasto na educação superior, o número de unidades de serviço disponibilizadas e o nível da qualidade. Dessa forma, Morgan (2003)

aponta que a mensuração do custo por aluno não é algo tão simples, principalmente em razão de três fatores: o custo de uso dos edifícios, equipamentos e terrenos. Ainda, segundo a autora, não está claro se a ajuda financeira aos estudantes é um custo ou dedução da receita. A dificuldade de alocação de custo e a existência de custos conjuntos nas instituições de ensino, também são apontados como fatores que dificultam a mensuração correta do custo do aluno.

Assim, Amaral (2003b) argumenta que, se for calculado o “custo do aluno” no sentido dos recursos aplicados no ensino, será preciso considerar que esse custo varia de instituição para instituição, dependendo do que representam as atividades de pesquisa e de extensão, no contexto das atividades institucionais. Portanto, não é aconselhável utilizar modelos muito simplificados que somente dividem os gastos pelo número de alunos.

O cálculo de custo por aluno, conforme Kraemer (2004), permite maior visibilidade do processo de formação do próprio custo da universidade, tornando assim, mais claro as diferentes áreas envolvidas em cada atividade (ensino, pesquisa e extensão) e como as áreas de apoio contribuem com esses custos.

Morgan (2003), exemplifica que o Tribunal de Contas da União (TCU) para calcular o gasto com discentes, soma as despesas correntes da universidade e depois subtrai 65% das despesas correntes do hospital universitário, aposentadorias e reformas, pensões, sentenças judiciais, despesa com pessoal cedido (docente e técnico-administrativo, despesa com afastamento país/externo), docente e técnico-administrativo. Ao final, divide pela quantidade de alunos para saber o custo por aluno que a instituição apresenta. Assim como mostra o Quadro 1:

$C = (T-F) / M$, sendo os indicadores:

C = Custo-aluno

T = Total dos recursos do Tesouro destinado às IFESs

F = Fração dos recursos destinados ao pagamento dos aposentados e pensionistas

M = Total dos alunos matriculados (fundamental + médio + graduação + pós-graduação)

Quadro 1: Metodologia do TCU para cálculo do custo por aluno em IESs públicas

Fonte: Morgan (2003).

O método usado pela Universidade de Brasília para o cálculo do custo dos seus alunos analisa todos os custos da instituição, mas considera apenas

aqueles que têm impacto direto no ensino, seja contratação de pessoal, infraestrutura e material de consumo (UNB..., 2004).

Carpintério (1995) explica que, na sua experiência na Universidade de Campinas (Unicamp) com custos no ensino (teve 1990 como ano de referência), com orçamento (despesas efetivamente realizadas) e dados físicos (número de alunos, número de docentes e servidores), apurou-se o custo médio do aluno de graduação e de pós-graduação em termos históricos. Pode ser considerado um dos estudos pioneiros sobre o tema/custo por aluno.

Quanto à estrutura de custos em sua pesquisa, Carpintério (1995) afirma que os itens de custos, como salários e encargos, manutenção, materiais diversos, utilidades, entre outros, tiveram pesos diferentes conforme a natureza da organização (existência de atividades como ensino, pesquisa, extensão, maior ou menor ênfase em cada uma destas atividades, tipo de remuneração, etc.). Adotou, então, um critério diferente de apropriação de custos e foram considerados recursos diretos aqueles alocados do orçamento diretamente às unidades acadêmicas; e recursos indiretos aqueles alocados às unidades de pesquisa, de prestação de serviços e da administração central. Os gastos relacionados a esses centros foram rateados entre as unidades acadêmicas, de acordo com diferentes critérios, segundo suas características. Gastos relacionados entre as unidades de caráter assistencial foram tratados de forma separada e não foram rateados às unidades de ensino.

Mesmo existindo uma complementaridade de divisão entre as três atividades básicas da universidade, Carpintério (1995) entende que as diferenças existentes entre elas devem ser consideradas e que é importante medir o custo de cada uma destas.

Gaetani e Schwartzman (1991) propõem que a forma mais adequada para a apuração do custo por aluno em Instituições Federais de Ensino Superior é composta pela equação que considera os recursos repassados pelo Tesouro Nacional, excluindo os custos administrativos, as despesas destinadas aos pensionistas e inativos, o investimento na área física e o custo com o hospital universitário.

Morgan (2003) aponta que a mensuração do custo por aluno não é algo tão simples, principalmente em virtude de três fatores: o custo de uso

dos edifícios, equipamentos e terrenos. Ainda, segundo a autora, não está claro se a ajuda financeira aos estudantes é um custo ou dedução da receita. A dificuldade de alocação de custo e a existência de custos conjuntos nas instituições de ensino, também são apontadas como fatores que dificultam a mensuração correta do custo do aluno.

Segundo Amaral (2002), o custo que mais aparece nas discussões sobre custos dos alunos no Brasil é o “custo do estudante”. Essa metodologia divide o volume total de recursos aplicados na instituição pelo número total de alunos.

Ainda, segundo o autor, as Instituições Federais de Ensino Superior possuem despesas que não se dirigem diretamente ao ensino, à pesquisa e à extensão. Porém, em muitos casos, estes valores são incorporados na hora do cálculo. Assim, quando incorporados geram o “custo do estudante”.

Propõe-se que, a partir do exposto, os custos de ensino sejam formados pelos gastos com discentes em sala de aula, assim como gastos com equipamentos e materiais didáticos. Inclui-se também a redução de receita em razão de bolsas de estudo para ensino.

3.2 CUSTO DA PESQUISA E EXTENSÃO

Os custos de pesquisa e extensão são, conforme Amaral (2003b), aqueles gastos destinados às atividades de pesquisa e extensão. São custos que incidem na educação do aluno, mas não são custos de ensino.

A universidade é uma organização de objetivos múltiplos (SCHWARTZMAN, 1996) e para se conhecer o custo por aluno dessas instituições, faz-se necessária a divisão dos custos da universidade, alocando-os em suas verdadeiras finalidades: o ensino (seria necessário separar o primeiro grau, do segundo grau, dos cursos superiores e de pós-graduação), pesquisa e extensão. Dessa forma, torna-se possível realizar comparações plausíveis entre universidades. Schwartzman (1996) argumenta a necessidade de professores ficarem à disposição das universidades para a realização de pesquisa e extensão, o que encarece o custo por estudante. Segundo o autor, não são todos os setores da universidade que conseguem ou têm capacidade

para desenvolver pesquisas de relevância e qualidade. Assim, a universidade acaba gastando boa parte da sua receita com pesquisas que não trazem benefício e que acarretam aumento do custo por aluno.

Thomé (2000) salienta que a sistemática do crédito diferenciado para cada curso visa, diretamente, a contribuir com o suporte necessário para a melhoria da qualidade do ensino, da pesquisa e da extensão. Assim, será capaz de assegurar a ampliação e a consolidação do processo de desenvolvimento de uma universidade.

A experiência internacional evidencia, conforme Schwartzman (2000), inclusive no caso brasileiro, que raramente uma universidade com padrão de qualidade na graduação, pesquisa, pós-graduação *stricto-sensu* e extensão pode se custear, apenas, com a cobrança de mensalidades.

Em relação à realidade dos Estados Unidos, Bowman (2003) afirma que as mensalidades cobradas pelas Instituições de Ensino Superior são mais importantes para aquelas voltadas para o ensino do que para as direcionadas à pesquisa. Assim, as mensalidades são muito mais importantes para as instituições particulares, constituindo a principal fonte de receita para as instituições comunitárias voltadas para o ensino.

O Brasil investe cerca de 1% do Produto Interno Bruto (PIB) em pesquisa e desenvolvimento, aproximadamente US\$ 5 bilhões, sendo a maior parte desenvolvida em universidades. Pelo menos 60% desses gastos, US\$ 3 bilhões, portanto, são de responsabilidade do setor público. Porém, grande parte desse valor é gasto com a importação de máquinas e matéria-prima. Cerca de 30% do valor total investido em pesquisa e desenvolvimento são gastos com produtos importados, o que eleva o custo da pesquisa no país (IZIQUE, 2002).

Para Carpintério (1995), o cálculo do custo por atividade (no caso de instituições universitárias, atividades de ensino, pesquisa e extensão, ficando apenas com as atividades básicas da universidade), é uma alternativa bem-sucedida de apuração de custos no sentido de mudar as atitudes dos administradores e pessoal envolvidos (docentes, alunos e funcionários), para a prática de questionamento e mudança contínua e, também, eliminação de desperdícios; enfim, uma postura nova e dinâmica de cálculo e administração de custos. Se as dificuldades de comparação já são difíceis com o ensino

(por causa das diferenças entre as unidades de ensino na mesma área em diferentes universidades), muito maiores ainda se pensarmos em relação ao custo de pesquisa ou extensão.

Existem várias metodologias para se realizar o cálculo do custo por aluno, conforme Soares e Cericato (2005) e assim fica inviável identificar uma correta. Por essa razão, é difícil a realização de comparações do custo por aluno entre as Instituições de Ensino Superior, salvo quando se sabe que todos os valores analisados são provenientes de uma mesma metodologia. Quando tal comparação é feita entre países, a situação é complexa também. Isso porque existem variáveis como políticas de ingresso nas universidades, quadro de pessoal, tradição administrativa, leis do país, entre outras que interferem diretamente na relação custo e aluno.

Para Lobo e Filho (2004), na maioria dos países, e o Brasil não é exceção, o custo direto do ensino é cerca de um terço dos gastos de uma Instituição de Ensino Superior (IES), que incluem administração, biblioteca, esporte, transporte, segurança, manutenção, gestão acadêmica, investimentos, impostos (em alguns casos), entre outros – sem falar nos gastos de algumas com pesquisa e extensão. Complementam com a afirmação de que uma universidade que pesquisa custa mais caro por aluno, do que uma instituição voltada somente ao ensino.

De acordo com Garcia (2006), a margem dos cursos ou margem de contribuição dos cursos, é um valor que expressa quanto da receita sobra após o pagamento das despesas diretas dos cursos (professores, material didático, laboratórios, etc.). O cálculo da margem deve ser feito curso a curso e analisado tanto em valores absolutos quanto relativos.

O Tribunal de Contas da União (TCU) calcula os custos dos estudantes a partir dos gastos realizados pelas instituições e não diferencia as despesas com atividades de ensino de outras executadas, como prestação de serviços e programas de extensão, por exemplo (UNB..., 2004).

Conforme Amaral (2002), as instituições federais de ensino superior possuem despesas que não se dirigem diretamente ao ensino, à pesquisa e à extensão. Porém, em muitos casos, esses valores são incorporados na hora do cálculo, gerando custo por estudante.

Propõe-se, pelo exposto, que os custos de pesquisa e extensão são formados pelos gastos com discentes em atividades de pesquisa, extensão,

projetos, assim como gastos com equipamentos e materiais utilizados. Inclui-se, também, a redução de receita em razão de bolsas de pesquisa.

3.3 CUSTO ADMINISTRATIVO

Conforme Perez Júnior, Oliveira e Costa (2001), os custos administrativos são aqueles que incidem sobre as atividades de planejar, coordenar, organizar e controlar a organização. Assim, são gastos que não podem ser identificados com precisão em relação às receitas geradas. Normalmente, são consideradas despesas do período e que não são distribuídas por tipo de receita, e, assim sendo, são classificadas como despesas/custos indiretos.

Tanto os custos administrativos quanto os de manutenção são considerados custos indiretos, pois não fazem parte do core business de uma universidade. Para Garcia (2006), os custos fixos impedem a eficiência financeira das instituições de ensino superior. Isso porque existe uma tendência ao aumento desses custos e, para evitar prejuízos financeiros, muitas instituições cortam custos na parte acadêmica, o que não é o ideal, porque não é aconselhável cortar custos na atividade-fim, e sim na atividade-meio.

A Administração da Educação é a ciência que tem as funções de planejar, organizar, coordenar, dirigir e controlar todos os empreendimentos e os esforços humanos para a consecução de objetivos educacionais em uma região. Essa ciência supõe uma filosofia e uma política educacionais que surjam da vivência da sociedade como comunidade educativa (DUARTE, 1986).

Minogue (2003) afirma que existe na administração universitária uma dependência elevada de modelos computacionais no que se refere ao gerenciamento do valor das mensalidades. A sugestão apontada pelo autor é antes de tudo organizar para, depois, automatizar. Segundo o autor, a universidade deveria proporcionar autonomia ao aluno administrar suas atividades financeiras e acadêmicas por meio da internet, usando, assim, o trabalho das pessoas para atividades que exijam interação humana. Dessa

forma, a utilização inteligente do pessoal administrativo seria uma maneira muito útil de controlar as despesas de uma instituição universitária.

As despesas administrativas precisam ser controladas com rigor, pois representam a atividade-meio, não a atividade-fim em uma Instituição de Ensino Superior. Para Garcia (2006), o controle mediante indicadores absolutos (valor total) e relativos (% da receita líquida) deve ser feito de forma eficiente, no sentido de serem implementadas ações concretas, visando à sua diminuição. Em muitas instituições, ainda não houve o despertar para essa questão, que implica centrar os esforços e investimentos naquilo que é o foco da instituição, o processo pedagógico. O restante é meio, ou seja, sempre que possível deve ser terceirizado, no sentido de se manter a mínima estrutura administrativa.

Para Minogue (2003), deve-se gerenciar a proporção de alunos, professores e pessoal administrativo. Isso porque, para aumentar a eficiência financeira da instituição universitária, é recomendável que não exista pessoal administrativo em excesso. Então, segundo o autor, quanto mais alunos matriculados, mais professores e pessoal administrativo serão contratados. Um número menor de matrículas leva à redução de pessoal. Logo, a instituição universitária pode assegurar uma boa remuneração ao corpo administrativo, evitando a perda de pessoal qualificado e prejuízos na qualidade dos serviços oferecidos.

O que impede o enxugamento das despesas administrativas em muitas instituições, segundo Garcia (2006), é a separação desta com a área acadêmica. Em alguns casos, a área administrativa acaba ganhando força própria, às vezes até maior do que a área acadêmica, que é o chamado core business. Isso é um grave erro estratégico, todavia muito comum. A principal consequência disso é que as equipes acadêmicas não conseguem estabelecer modelos de projetos pedagógicos gradativos e de fácil automação operacional via sistemas, o que diminuiria significativamente os custos administrativos.

Conforme Garcia (2006), outra questão importante é a clara definição do que é despesa administrativa e o que é custeio dos cursos. Por exemplo, as despesas de ocupação (aluguel, luz, água, telefone, segurança, limpeza, manutenção, etc.) não podem ser todas lançadas como despesas administrativas. É preciso separar o custo de ocupação

ligado diretamente à atividade-fim (salas de aula, laboratórios, etc.) e lançá-lo como custeio, deixando para as despesas administrativas apenas o custo de ocupação dos escritórios do pessoal estritamente administrativo (RH, TI, financeiro, etc.).

Para Meyer Júnior (2003), uma administração improvisada e amadora calcada no bom-senso e nas experiências passadas, não faz mais frente aos desafios impostos pelo novo contexto do ambiente externo das instituições universitárias, pela expansão do ensino superior brasileiro, pelo crescimento e complexidade atualmente alcançados por essas instituições, pela intensa competitividade existente em muitos setores do sistema e pela necessidade de se repensar a instituição e seu desenvolvimento ordenado para o futuro desejado. Assim, a complexidade dessas instituições exige um novo tipo de administrador, mais racional, que privilegie critérios de eficiência e eficácia organizacional, além da leveza da estrutura organizacional, da produtividade, da competitividade, sem excluir o papel acadêmico e social das instituições universitárias.

Ainda, segundo o autor, as instituições privadas são responsáveis por 70% das matrículas do ensino superior brasileiro. Porém, essas instituições apresentam uma estrutura organizacional que dificulta ações mais ágeis, semelhante ao encontrado nas congêneres públicas. Isso ocorre em razão do modelo adotado a partir da reforma universitária de 1968, ainda adotado até hoje.

As instituições privadas têm sua remuneração oriunda da cobrança de mensalidades. Em razão disso, é dado ao aluno uma atenção especial, como usuário/cliente do serviço prestado. Em virtude da concorrência intensa, ou seja, competição por alunos, professores e imagem positiva perante a sociedade, a administração tem de ser cada vez mais profissional e se esforçar para alcançar os objetivos.

Pode-se propor que os custos de administração são formados pelos gastos de gestão da universidade, independente do nível, reitoria ou administração de unidades e cursos.

3.4 CUSTO DE MANUTENÇÃO

Os custos de manutenção são, segundo Amaral (2002), despesas básicas, como aluguel, energia e água, além de despesas com hospital universitário.

De acordo com Perez Júnior, Oliveira e Costa (2001), os custos de manutenção podem ser classificados como auxiliares; existem basicamente para prestar serviços a outros departamentos.

Conforme consta no site do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (2006), despesas de manutenção, também conhecidas como despesas de custeio, podem assumir duas definições: conjunto de despesas relacionadas com os itens básicos de manutenção de uma instituição, ou dotações para a manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive àquelas destinadas a atender obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

Conforme a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, art. 71, não constituirão despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino aquelas realizadas com:

- I - pesquisa, quando não vinculada às instituições de ensino, ou, quando efetivada fora dos sistemas de ensino, que não vise, precipuamente, ao aprimoramento de sua qualidade ou à sua expansão;
- II - subvenção às instituições públicas ou privadas de caráter assistencial, desportivo ou cultural;
- III - formação de quadros especiais para a administração pública, sejam militares ou civis, inclusive diplomáticos;
- IV - programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social;
- V - obras de infra-estrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar;
- VI - pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino.

Nogueira (2001) ressalta a grande diferença nas despesas de manutenção de prédios que contemplam apenas salas de aula e os que mantêm laboratórios de ensino e pesquisa. Os gastos com manutenção (água, luz, telefone e gás) de um prédio com apenas salas de aula é, em média por m², cinco vezes menor do que um prédio com laboratórios utilizados para ensino e pesquisa. Essa diferença pode ser atribuída ao maior consumo de recursos na utilização de equipamentos de laboratório.

Para Garcia (2006), os custos fixos são o grande vilão da eficiência financeira das instituições. Existe sempre uma grande tendência para que esses custos aumentem e, para corrigir, muitas instituições acabam optando por reduzir na parte acadêmica, o que pode ser um grave equívoco, afinal, não se deve economizar na atividade-fim; o foco da economia deve estar na atividade-meio. O grande desafio para se obter custos fixos enxutos está no profundo desenho de processos ágeis e automatizáveis.

Cabe ressaltar que, segundo Carpintério (1995), no que se refere à estrutura de custos – os itens de custos (salários e encargos, manutenção, materiais diversos, utilidades, etc.) têm pesos diferentes conforme a natureza da organização (existência de atividades, como ensino, pesquisa, extensão; maior ou menor ênfase em cada uma destas atividades; tipo de remuneração, etc.). Ainda, segundo o autor, deve-se considerar recursos diretos aqueles orçamentariamente alocados diretamente às unidades acadêmicas (centros produtivos diretos) e recursos indiretos, aqueles destinados às unidades de pesquisa, de prestação de serviços e da administração central (centros auxiliares, indiretos ou de apoio). Os gastos relacionados a esses centros devem ser rateados entre as unidades acadêmicas, de acordo com diferentes critérios, segundo suas características. Gastos relacionados às unidades de caráter devem ser tratados de forma separada e não é apropriado rateá-los entre as unidades de ensino (esses centros poderiam ter sido considerados como centros independentes).

Propõe-se que os custos de manutenção sejam compostos pela manutenção de equipamentos, limpeza, biblioteca, laboratórios e despesas correntes.

4 ANÁLISE E PROPOSIÇÃO DO MODELO

A análise da gestão de custos em instituições universitárias, neste estudo, foi categorizada em quatro áreas, referentes aos seus respectivos centros de custos. Nessa perspectiva, as categorias de análise constituem: custo do ensino, custo da pesquisa e extensão, custo administrativo e custo de manutenção.

Cada categoria constitui-se de seus componentes, ou seja, as suas atividades que geram custos, de acordo com a sua ocorrência. O Quadro 2 apresenta as categorias de análise dessa pesquisa e seus respectivos componentes.

Custo do ensino	Custo da pesquisa e extensão	Custo administrativo	Custo de manutenção
Salário dos professores.	Salário dos profissionais envolvidos.	Reitoria.	Manutenção de equipamentos.
Equipamentos e materiais usados em sala de aula.	Material para a realização das atividades.	Coordenações dos <i>Campi</i> .	Manutenção da biblioteca.
Bolsas de estudo.	Bolsas de pesquisa e de extensão.	Coordenações das unidades.	Manutenção dos laboratórios.
		Coordenações dos cursos.	Despesas, como água, luz e telefone.
		Setor de apoio ao estudante.	

Quadro 2: Estrutura de custo em IESs

4.1 CUSTO DE ENSINO

Os custos de ensino são formados pelos salários dos professores, equipamentos, materiais didáticos e bolsas de estudo. Nos salários dos professores estão inclusos além do próprio salário, benefícios, como plano de saúde e odontológico, diárias, encargos sociais e descontos nas mensalidades dos dependentes. Os equipamentos e materiais didáticos são os gastos com aquisições de televisores e vídeos/DVDs, retroprojetores, projetores de slides, canhões de multimídia, entre outros. As bolsas de estudos são descontos dados aos alunos em suas mensalidades, seja por atividades de monitoria, seja carência financeira.

4.2 CUSTOS DE PESQUISA E EXTENSÃO

Os custos de pesquisa e extensão são compostos pelos salários dos professores que desenvolvem atividades de pesquisa e extensão, pelos materiais para a realização dessas atividades e pelas bolsas de pesquisa e de extensão paga aos alunos. Nos salários dos professores envolvidos com pesquisa e extensão, estão inclusos além do próprio salário, benefícios, como plano de saúde e odontológico, diárias, encargos sociais e descontos nas mensalidades dos dependentes. Os equipamentos e materiais utilizados para essas tarefas são os gastos com aquisições de materiais diversos, como computadores, impressoras, softwares, microscópios, materiais de expediente, materiais utilizados em projetos sociais, entre outros. As bolsas de pesquisa e extensão são descontos dados aos alunos em suas mensalidade pela realização de atividades de pesquisa e extensão, como projetos de incentivo à pesquisa.

4.3 CUSTO ADMINISTRATIVO

O custo administrativo é formado pelos gastos da reitoria, coordenações dos Campi, coordenações das unidades, coordenações dos cursos e setor de

apoio ao estudante. Esses setores da universidade consomem pessoal e todas as suas implicações já mencionadas anteriormente, como material de consumo, além de despesas de ordem financeira (pagamento de juros de empréstimos, despesas de vendas, como propagandas realizadas e despesas tributárias).

4.4 CUSTO DE MANUTENÇÃO

O custo de manutenção é composto pela manutenção de equipamentos da biblioteca (central e setoriais), dos laboratórios, despesas com água, luz, telefone, entre outras. Para a manutenção de equipamentos, biblioteca e laboratórios são necessários técnicos para a realização de tais atividades, bem como despesas com arrumação e limpeza dos ambientes.

5 CONCLUSÃO

Este estudo fez uma revisão, de forma objetiva, a respeito da estrutura de custos em IESs ressaltando as peculiaridades destas. Assim, propôs-se a encontrar um modelo de estrutura de custos que fosse aplicável a todas as instituições de ensino superior brasileiras.

A relevância deste estudo é destacada para as IESs, pois os estudos importantes na área trabalham sempre com casos específicos, sejam em universidades públicas, privadas com fins lucrativos ou privadas sem fins lucrativos. É relevante também para os gestores das IESs, pois pode contribuir para a análise de estrutura de custos e melhoria no processo de tomada de decisões.

A limitação do estudo está na aplicação de tal estrutura, ou seja, não se verificou em nenhum caso a relevância desta. Assim, propõe-se para estudos futuros a aplicação desta estrutura de custos em grupos de IESs, de características diferentes, para verificar sua aplicação prática.

Essa base conceitual apresentou os aspectos que sustentam este estudo por meio da revisão bibliográfica, destacando as concepções iniciais a res-

peito das IESs sobre custos na educação superior, custos com o ensino, com pesquisa e extensão, com a parte administrativa, com manutenção, além de uma análise das categorias. Anteriormente apresentou-se um quadro das categorias de análise desta pesquisa (custo do ensino, custo da pesquisa e extensão, custo administrativo e custo de manutenção).

Modeling cost structure in an institution of higher education

Abstract

This article is, objectively, in proposing a model of a cost structure that would apply to institutions of higher education. For the realization of this study information was raised in articles and books on the subject of cost management in institutions of higher education. To this were studied four cost categories of analysis: cost of education, cost of research and extension, administrative cost and upkeep. For each cost center were assigned some activities that generate costs. The study results show the importance of cost management, especially in recent years, where the number of institutions of higher education has increased significantly in Brazil. This article presented the aspects that support this study through literature review, highlighting the initial thinking about the HEI on costs in higher education, costs of education, with research and extension, with the administrative, maintenance, and a analysis of categories.

Keywords: Higher education institution. Cost structure. University costs.

REFERÊNCIAS

AMARAL, N. C. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência? In: REUNIÃO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM EDUCAÇÃO (ANPED), 26., 2003. Poços de Caldas. **Anais...** Poços de Caldas: Anped, 2003a.

_____. O custo do aluno: uma metodologia para as IFESs. **Doxa**: revista semestral do unilesteMG, Coronel Fabriciano, v. 4, n. 8, p. 49-64, jul./dez. 2002.

_____. **Financiamento da educação superior**: Estado x Mercado. São Paulo: Cortez, 2003b.

BARBA, C. H. **A função da universidade na educação**. Disponível em: <<http://www.unir.br/~albertolinscaldas/funcao-da-universidade.htm>>. Acesso em: 12 abr. 2009.

BOWEN, H. R. **The costs of higher education**: how much do colleges and universities spend per student and how much should they spend? San Francisco: Jossey Bass Publishers, 1980.

BOWMAN, W. Novos contextos e habilidades na gestão do ensino superior. In: **Dinossauros, Gazelas e Tigres**. Novas Abordagens da Administração Universitária: um diálogo Brasil e EUA. 2. ed. Florianópolis: Insular, 2003.

BRASIL. Ministério da Educação e Cultura. **Universidades**. 2005. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/index.php?option=content&task=view&id=473&Itemid=292>>. Acesso em: 5 abr. 2009.

CARPINTÉRIO, J. N. C. **Custo/aluno na universidade**: considerações metodológicas. 1995. Disponível em: <<http://libdigi.unicamp.br/document/?view=50>>. Acesso em: 20 maio 2009.

COLOSSI, N. La universidad en el contexto de las transformaciones globales. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA DO SUL, 2., Mar del Plata, 1993. **Anais...** Mar del Plata: Universidad de Mar del Plata, 2001.

DUARTE, S. G. **Dicionário brasileiro da educação**. Rio de Janeiro: Nobel, 1986.

GAETANI, F.; SCHWARTZMAN, J. Custo do Ensino e Eficiência das Universidades (Universities' teaching costs and efficiency). **Ciência Hoje**, 1991.

GARCIA, M. **Um modelo de Balanced Scorecard aplicado a instituições privadas de ensino superior**. 2006. Disponível em: <http://www.mgar.vet.br/pdf/2006_03_BSC.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2009.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. **Senso da educação superior**. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/superior/censosuperior/default.asp>>. Acesso em: 22 maio 2009.

IZIQUÉ, C. C. Virtudes e oportunidades: importação de equipamentos e insumos eleva o custo de pesquisa no Brasil. **Revista Pesquisa Fapesp**, ed. 82, dez. 2002.

KRAEMER, M. E. P. O Custeio Baseado em Atividades e sua eficiência em Instituições de Ensino Superior. In: COLÓQUIO DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA, 4., 2004, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2004.

LOBO, R. L.; FILHO, S. Números que confundem. **Carta Capital**, 28 abr. 2004. Disponível em: <<http://www.loboeassociados.com.br/artigos/35.htm>>. Acesso em: 28 jun. 2009.

MELO, P. A. A Cooperação Universidade-Empresa no Brasil. **Educação Brasileira**, v. 25, 2004.

MEYER JÚNIOR, V. Novo contexto e habilidades do administrador universitário. In: **Dinossauros, Gazelas e Tigres**. Novas Abordagens da Administração Universitária: um diálogo Brasil e EUA. 2. ed. Florianópolis: Insular, 2003.

MINOGUE, J. P. Aprendendo a caçar. In: **Dinossauros, Gazelas e Tigres**. Novas Abordagens da Administração Universitária: um diálogo Brasil e EUA. 2. ed. Florianópolis: Insular, 2003.

MORGAN, B. F. Universidade de Brasília. **A determinação do custo do ensino na educação superior**: o caso da Universidade de Brasília. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2003.

NOGUEIRA, H. E. **Prestação de Contas Exercício 2000 do Departamento de Contabilidade e Finanças Universidade Federal de São Paulo**. 2001. Disponível em: <<http://www.unifesp.br/reitoria/dcontab/contas/2000/gestao/31.htm>>. Acesso em: 5 maio 2009.

NOGUEIRA, P. R. Gestão estratégica para o estabelecimento de estruturas flexíveis na universidade como determinantes da qualidade e competitividade. In: COLÓQUIO DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA, 4., 2004, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2004.

PAGNANI, E. M. Tratamento Estratégico dos Custos e Investimentos nas Instituições Universitárias Privadas Brasileiras – proposta de um modelo. **Administração On Line**, v. 2, n. 3, 2001. Disponível em: <http://www.fecap.br/adm_online/art23/eolo2.htm>. Acesso em: 30 maio 2009.

PEREZ JÚNIOR, J.; OLIVEIRA, L.; COSTA, R. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

ROSSATO, R. **Universidade**: nove séculos de história. Passo Fundo: Ediupf, 1998.

SCHWARTZMAN, J. **Políticas de ensino superior no Brasil na década de 90**: o financiamento das universidades federais. 1996. Disponível em: <<http://www2.uerj.br/~anped11/19/SCHWARTZ.htm>>. Acesso em: 2 jul. 2009.

_____. Financiamento do Ensino Superior Particular. **Revista Estudos**, ano 18, n. 27, maio 2000. Disponível em: <http://www.abmes.org.br/Publicacoes/Revista_Estudos/estud27/cap_01.htm>. Acesso em: 15 maio 2009.

SOARES, T. C.; CERICATO, D. Custo por aluno: algo de fácil comparação? In: COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA, 5., 2005, Mar del Plata. **Anais...** Mar del Plata: Universidad de Mar del Plata, 2005.

SOARES, T. C. **Gestão de Custos em uma Instituição de Ensino Superior**: Estudo de Caso na Unisul. 2006. Dissertação (Mestrado em Administração)—Universidade Federal de Santa Catarina, 2006.

TEIXEIRA, A. Funções da universidade. **Boletim Informativo CAPES**. Rio de Janeiro, n. 135, fev. 1964.

THOMÉ, V. Descentralização da Gestão Financeira: Crédito Diferenciado. **Revista Estudos**, ano 18, n. 27, maio 2000. Disponível em: <http://www.abmes.org.br/Publicacoes/Revista_Estudos/estud27/cap_03.htm>. Acesso em: 15 maio 2009.

UNB discorda do TCU sobre custo de aluno na universidade. **Folha de São Paulo**, 11 abr. 2004. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/educacao/ult305u15308.shtml>>. Acesso em: 2 abr. 2009.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1998.

Recebido em 18 de fevereiro de 2010
Aceito em 15 de junho de 2010