

1. INTRODUÇÃO

Ter conhecimento dos custos em Instituições Universitárias no Brasil é essencial para eliminar desperdícios de recursos. A partir desta situação, pode-se dizer que a gestão de custos é, portanto, o principal instrumento 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.

O objetivo geral desta pesquisa é definir e descrever os centros de custos relevantes para a análise da gestão de custos em Instituições Universitárias considerando os custos no ensino, os custos na pesquisa e extensão, os custos na administração e os custos de manutenção. Pretende-se também, caracterizar para cada centro de custo as atividades geradoras de custos. Espera-se oferecer uma contribuição para a análise da gestão de custos em Instituições Universitárias, com base nas informações coletadas no caso estudado.

2. CUSTOS EM INSTITUIÇÕES UNIVERSITÁRIAS

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.

2.1 CUSTO DE ENSINO

Conforme Bowen (1980), o custo dos discentes resulta de três decisões sociais: o total gasto na educação superior, o número de unidades de serviço disponibilizadas e o nível da qualidade. Desta forma, Morgan (2003) aponta que a mensuração do custo por aluno não é algo tão simples, principalmente devido a 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.

Segundo Amaral (2002), o custo que mais aparece nas discussões sobre custos do aluno no Brasil é o “custo do estudante”. Esta 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”.

Segundo Morgan (2003), o tribunal de contas da união utiliza-se da seguinte metodologia para calcular o gasto com os discentes: Soma as despesas correntes da universidade. 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/Exterior – docente e técnico-administrativo. Assim, no final divide pela quantidade de alunos para saber o custo por aluno que a instituição apresenta.

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, infra-estrutura e material de consumo. (UNB DISCORDA..., 2004). Assim, observa-se uma diferença de metodologia de cálculo de custo por aluno entre a UnB e o TCU. Estas diferenças metodológicas acabam acarretando uma diferença significativa no custo por aluno.

2.2 CUSTO DA PESQUISA E EXTENSÃO

Segundo Schwartzman (1996), a universidade é uma organização de objetivos múltiplos, e para se conhecer o custo por aluno destas instituições se faz necessário à divisão

dos custos da universidade alocando-os em suas verdadeiras finalidades que são: o ensino (seria necessário separar o primeiro grau, do segundo grau, dos cursos superiores e de pós-graduação), pesquisa e extensão. Deste jeito se torna possível realizar comparações plausíveis entre universidades. Ainda conforme o autor, a necessidade de professores ficarem a disposição das universidades para a realização de pesquisa e extensão 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 uma boa parte da sua receita com pesquisas que não trazem benefício e que acarretam no aumento do custo por estudante.

Soares e Cericato (2005) argumentam que existem várias metodologias para se realizar o cálculo do custo por aluno e fica inviável identificar uma correta. Por esta razão, fica 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 a comparação do custo por aluno é feita entre países a situação é complexa também. Isso porque existem variáveis como políticas de ingressos nas universidades, quadro de pessoal, as leis do país, entre outras que interferem diretamente na relação custo e aluno.

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 (por exemplo, professores, material didático, laboratórios, etc.). O cálculo da margem deve ser feito curso a curso e deve ser analisado em valores absolutos e relativos.

2.3 CUSTO ADMINISTRATIVO

Tanto os custos administrativos como 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 que esses custos aumentem 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.

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

Segundo Garcia (2006), o que impede o enxugamento das despesas administrativas, em muitas instituições, é a separação da mesma com a área acadêmica. Em alguns casos, a área administrativa acaba ganhando força própria, às vezes até maior que a área acadêmica, que é o *core business*. Isso é um grave erro estratégico, todavia infelizmente 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 sem dúvida muito os custos administrativos.

2.4 CUSTO DE MANUTENÇÃO

Conforme Perez Jr., Oliveira e Costa (2001), os custos de manutenção podem ser classificados como auxiliares, tendo em vista que existem basicamente para prestar serviços a outros departamentos.

Nogueira (2001) ressalta a grande diferença nas despesas de manutenção de prédios que contemplam apenas salas de aulas, e os que mantêm laboratórios de ensino e pesquisa. Os gastos com a manutenção (apenas 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 por optar por cortar na parte acadêmica, o que pode ser um grave equívoco, afinal, não se deve cortar 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.

2.5 CATEGORIAS DE ANÁLISE DA GESTÃO DE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES UNIVERSITÁRIAS

A análise da gestão de custos em Instituições Universitárias, neste estudo, foi categorizada em quatro áreas, referentes aos seus respectivos centros de custos. Assim, as categorias de análise nesta pesquisa constituem-se em: 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 abaixo 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 campi	Manutenção biblioteca
Bolsas de estudo	Bolsas de pesquisa e de extensão	Coordenações das unidades	Manutenção laboratórios
		Coordenações dos cursos	Despesas como água, luz, telefone.
		Setor de apoio ao estudante	

Quadro 1- Categorias de análise da gestão de custos universitária

Fonte: Elaborado pelos Autores

3. METODOLOGIA

Baseando-se nos objetivos específicos deste trabalho, formulou-se as seguintes perguntas de pesquisa: Como se caracterizam os centros de custos da Unisul: Custo do ensino; Custo da pesquisa e extensão; Custo administrativo; e Custo de manutenção?; Quais os aspectos relevantes dos respectivos componentes (atividades geradoras de custos) de cada centro de custo e como estes podem interferir na gestão de custos?

Esta pesquisa de dissertação teve caráter qualitativo. Devido às singularidades deste trabalho, utilizou-se o método do estudo de caso, no qual a unidade social investigada - Unisul - foi intencionalmente escolhida e analisada em relação a gestão de custos, face à percepção dos seus dirigentes. Para Triviños (1994) o estudo de caso é uma das pesquisas mais relevantes em termos científicos e que tem por objetivo analisar profundamente uma unidade.

A pesquisa quanto aos fins pode ser considerada descritiva e exploratória. É descritiva, pois descreve as informações obtidas por meio da pesquisa documental, da observação e das entrevistas. Para Churchill (1987), pesquisa descritiva objetiva conhecer e interpretar a realidade sem nela interferir para modificá-la. A pesquisa descritiva expõe as características de determinada população ou de determinado fenômeno, mas não tem o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação. É exploratória,

pois servirá de base para pesquisas subsequentes, além de buscar informações ainda não expressas.

O público-alvo desta pesquisa foram dirigentes e ex-dirigentes que possuem experiência na gestão da universidade, e assim, possam contribuir com informações relevantes sobre a gestão de custo desta. Foram entrevistados dez dirigentes e ex-dirigentes da Unisul, independentemente do campus onde este atua ou atuou. Foram realizadas as entrevistas com os informantes chaves da pesquisa, isso porque a entrevista leva o pesquisador a entrar no mundo de outra pessoa, para entender a sua perspectiva.

Quanto aos meios de investigação, este trabalho foi dividido em duas etapas, uma inicial que foi a pesquisa bibliográfica, e outra final que foi a pesquisa documental, a observação e entrevistas.

Foram entrevistados dez informantes chaves. As entrevistas realizadas com base no roteiro tiveram duração média de quarenta e cinco minutos. As entrevistas quando não foram gravadas, tiveram suas partes mais importantes anotada pelo pesquisador. Os informantes chaves são, conforme Yin (2001, p.112), “sempre fundamentais para o sucesso de um estudo de caso. Estas pessoas não apenas fornecem ao pesquisador do estudo percepções e interpretações sob um assunto, como também podem sugerir fontes nas quais se pode buscar evidências.”

Os dados primários foram tratados com a técnica de análise de conteúdo, no que se refere às questões abertas, e também foi empregada análise estatística descritiva, para as questões “fechadas”.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Procurou-se classificar e descrever as informações obtidas, dividindo-as em cinco blocos. O primeiro referente a questões gerais sobre a problemática de custos em instituições universitárias e, mais particularmente, no caso estudado nesta dissertação. Os demais enfocam os resultados da pesquisa referente aos diversos centros de custos eleitos para este estudo, ou seja, as categorias de análise da pesquisa: Custo de Ensino; Custo da Pesquisa e Extensão; Custos Administrativos; Custos de Manutenção.

Foram considerados Custos de Ensino os gastos da instituição referentes à graduação e pós-graduação; enquanto que os Custos de Pesquisa e Extensão referem-se às atividades de pesquisa e extensão, ou seja, custos que incidem na educação do aluno, mas não são considerados custos de ensino. Já os Custos Administrativos são aqueles que incidem sobre as atividades relacionadas ao funcionamento operacional da instituição e o Custo de Manutenção aquelas despesas básicas como aluguel, energia, água e outros desta natureza, incluindo-se as despesas com o Hospital Universitário, por exemplo.

4.1 GESTÃO DE CUSTOS

A descrição dos resultados, nesta secção, focaliza os aspectos gerais da Gestão de Custo na Unisul. Procurou-se identificar o funcionamento da gestão de custos, bem como descrever a percepção dos dirigentes entrevistados sobre o tema. Nestes termos, a pesquisa revelou que, para os dirigentes da instituição, o tema custo é altamente relevante, ou seja, a totalidade dos respondentes afirmou que o funcionamento da instituição depende, em grande extensão, de uma correta gestão de custos. Conforme vários depoimentos, “se a instituição gastar mais do que o previsto no planejamento orçamentário, possivelmente terá sérios prejuízos administrativos e financeiros imediatos e organizacionais a médio e longo prazos”.

A visão dos entrevistados sobre a questão do Controle de Custos, também é unânime, pois todos eles percebem o controle como atividade descentralizada. Verificou-se que na Unisul há um setor de Controladoria, que na verdade corresponde a um Departamento Contábil na instituição. A Controladoria é o órgão responsável pelo controle dos custos,

embora, cada campus, suas unidades e cada curso tenham também responsabilidades em relação ao controle de custos. Dessa forma, conforme a visão dos dirigentes entrevistados, o compromisso com a fiscalização e a administração dos custos é compartilhado na instituição e, deste modo, o planejamento orçamentário é respeitado.

Com relação as finalidades da utilização das informações geradas sobre o custo da Unisul, todos os respondentes, direta ou indiretamente, afirmaram que a tomada de decisão é a principal finalidade da gestão de custos. Além disso, para alguns dos respondentes, a gestão de custos tem também a finalidade de gerar fluxo de caixa positivo, isto é, obter receitas maiores que as despesas e, assim, garantir melhor margem de contribuição.

No que se refere a utilização da informação gerada pela gestão de custos, verificou-se que as opiniões se dividem. Para cinquenta por cento dos entrevistados as informações geradas pela gestão de custos são utilizadas de forma satisfatória e adequada a situação da Unisul. Já para a outra metade dos respondentes, estas informações poderiam ser utilizadas de forma diferente, ou seja, deveriam ser utilizadas para garantir a sobrevivência da instituição, principalmente para orientar a busca de fluxo de caixa positivo ou, ainda, deveriam ser utilizadas de uma maneira mais intensiva e efetiva em várias dimensões do processo decisório da instituição, o que proporcionaria maior comprometimento com as questões relacionadas aos custos da instituição.

Algumas observações, destiladas da pesquisa podem ajudar a compreensão da problemática dos custos na Unisul. Inicialmente, é importante ressaltar que, praticamente, a maior parte – quase a totalidade, da receita da instituição é proveniente das mensalidades cobradas pelo serviço de ensino prestado. Observa-se, também, que com a expansão do sistema de ensino superior no estado, principalmente nos últimos dez anos, a Unisul passou a creditar mais importância aos seus custos, pois a instalação na região de inúmeras instituições concorrentes passaram a exigir controle de custos para melhor competitividade. Além disso, as novas faculdades e centros universitários, em geral praticam custos menores, com mensalidade, muitas vezes, bem abaixo das cobradas pela Unisul. Sem dúvida, a concorrência tem provocado uma redução sensível na receita da instituição e, por esta razão, a maneira encontrada para enfrentar esta situação foi implementar o que se pode chamar de “profissionalização” da gestão de custos. Por exemplo, segundo as novas diretrizes institucionais, todos os coordenadores de cursos têm a responsabilidade de manter os valores dos custos nos patamares indicados pelo orçamento da instituição. Assim com o comprometimento dos coordenadores, a universidade espera que a margem de contribuição atinja os valores estabelecidos no planejamento financeiro e, dessa forma, fazer frente a concorrência.

A guisa de síntese das percepções dos entrevistados sobre a problemática da gestão de custos na Unisul pode-se dizer que a maioria deles mostrou-se preocupada com a questão. Um dos entrevistados fez uma analogia para explicar a importância da gestão de custos, descrevendo sua visão da seguinte forma:

“No mundo real existem leis naturais. A lei da gravidade é uma delas. Portanto, seja você um padre ou um ladrão, homem ou mulher todos estão sujeitos a ela. Assim sendo, caso você se descuide por um momento e tropece, você pode cair e se machucar ou até mesmo morrer. O mesmo acontece no mercado, existem leis econômicas e sendo você uma universidade, um hospital, uma empresa pública etc, estará necessariamente sujeito a ela. Portanto, se você se descuidar dos aspectos financeiros, principalmente dos custos, poderá se machucar ou até mesmo morrer”.

Assim sendo, a pesquisa mostra que, na visão dos dirigentes da Unisul, a relevância da gestão de custos é um denominador comum e deve ser motivo de preocupação e interesse para institucionalizá-la efetivamente. Na realidade, pode-se verificar que, a gestão de custos deixa de ser apenas uma atividade contábil e assume uma função estratégica para a sobrevivência da instituição.

4.2 CUSTO DE ENSINO

Os próximos itens deste capítulo, descrevem a análise e os resultados da pesquisa, enfocando cada uma de suas Categorias de Análise, ou seja, os centros de custos eleitos para esta investigação: custo de ensino; custo da pesquisa e extensão; custos administrativos; custos de manutenção. Assim, apresenta-se em uma síntese objetiva as percepções dos entrevistados, bem como alguns de seus depoimentos ilustrativos.

Este item trata do Custo de Ensino e seus fatores de análise e, que pode ser considerado como o mais significativo, pois são aqueles que incidem diretamente nas atividades de sala de aula e de laboratórios. Segundo a opinião dos entrevistados, “estas atividades (ensino) são a razão de ser da instituição”. Assim, observa-se inicialmente, que a incidência dos principais fatores, ou seja, as principais atividades geradoras de custos com o ensino, são estimadas, conforme a figura abaixo.

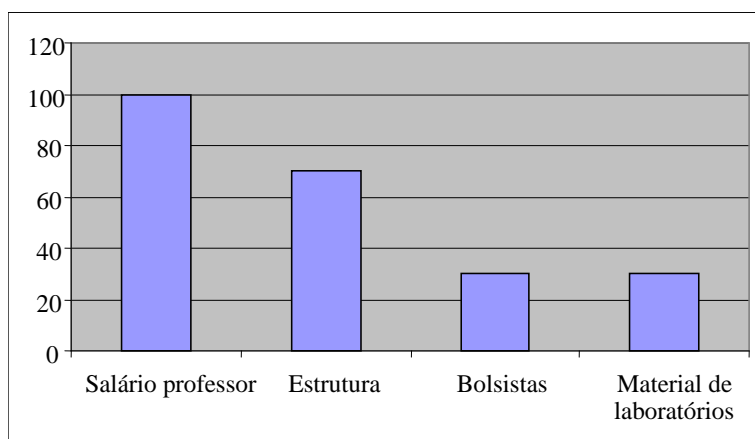


Gráfico 1 - Atividades geradoras de custos no ensino

Fonte: Elaborado pelos autores

Com relação a responsabilidade ao do custo com ensino percebeu-se que este fator é competência dos coordenadores de cursos, pois eles têm esta responsabilidade de manter os valores dos custos nos patamares indicados pelo orçamento da instituição. Assim, parece que a partir da implantação desta política, a margem de contribuição estabelecida no planejamento financeiro da universidade passa a ser compartilhada com os demais níveis hierárquicos da estrutura administrativa da instituição e, não somente da direção dos campi, como acontecia anteriormente.

A Unisul calcula o custo por aluno para cada curso. A partir das necessidades financeiras apresentadas nos projetos curriculares, se calcula o custo do crédito para cada curso. Com base neste valor é que as mensalidades têm seu preço definido. Independentemente se o curso apresenta disciplinas que necessitam de laboratório e outras não, o valor do crédito é o mesmo para todas estas disciplinas. Assim, cada curso apresenta um valor de crédito diferenciado, a partir dos custos indicados nos projetos curriculares. Este cálculo é realizado pelo Departamento Contábil da universidade.

Convém observar que na Unisul, calcula-se o valor do crédito a partir das necessidades financeiras apresentadas nos projetos curriculares de cada um de seus cursos (graduação, pós-graduação, extensão ou tecnológico). Com base neste valor as mensalidades são definidas e, reajustadas anualmente de acordo com índices de reajustes oficiais.

O custo de ensino é de fundamental importância para a instituição. Isso porque os valores oriundos das mensalidades são utilizados para cobrir os custos de ensino. Assim, os projetos de pesquisa e extensão apresentam fontes de financiamento diferentes. Por isso, se o cálculo do custo por aluno não for realizado de forma satisfatória a universidade pode acabar tendo prejuízos com o curso em questão, o que inviabilizaria a abertura de novas turmas.

Quanto ao valor do crédito cobrado dos estudantes, a sua fórmula pode ser assim definida: a Unisul calcula o custo por aluno para cada curso individualmente. A partir das necessidades financeiras apresentadas nos projetos curriculares, se calcula o custo do crédito para cada curso. Com base neste valor é que as mensalidades têm seu preço definido.

A pesquisa procurou conhecer a opinião dos dirigentes entrevistados sobre diversas medidas e determinações em uso na instituição. Por exemplo, quando indagados sobre quais as melhores formas de diminuir o custo por aluno (valor do crédito), os entrevistados apontaram três ações distintas. A mais citada (60% dos respondentes) sugeria otimização dos recursos e insumos utilizados, de modo a “gastar menos para realizar as mesmas tarefas”. A segunda sugestão mais citada (30% dos entrevistados) recomendava rever algumas práticas administrativas, de modo geral, isto é, tornar a administração mais eficiente, com menores custos e eliminação de desperdícios. A terceira recomendação apontava a necessidade de aglutinação de turmas (10% dos entrevistados), isto é, as disciplinas em comum entre vários cursos podendo ser lecionadas juntas. O quadro abaixo mostra estas sugestões.

Ações	% de sugestões
Otimizando recursos	60
Reverendo práticas	30
Aglutinando turmas	10

Quadro 2 - Como diminuir o valor do crédito
Fonte: Elaborado pelos autores

Outro aspecto analisado diz respeito a comparação entre a Unisul e outras instituições universitárias no que se refere a custos por aluno. Segundo os entrevistados, nesta comparação, Unisul apresenta desvantagem, pois seu custo por aluno está acima da concorrência. Isto porque, 60% dos informantes-chaves indicaram que as mensalidades são maiores na Unisul que nas concorrentes e 40% afirmaram que este valor está similar. Para encerrar este item sobre Custo de Ensino, cumpre ressaltar que se observa coerência entre as percepções dos dirigentes da Unisul e a Bibliografia, no tocante a problemática dos custos de ensino. A percepção dos dirigentes sobre a problemática e a relevância da gestão de custos para a Unisul é, portanto, um fator inequívoco de preocupação institucional com o seu desenvolvimento.

4.3 CUSTO COM PESQUISA E EXTENSÃO

A descrição dos resultados, nesta seção, referem-se a gestão de custos com pesquisa e extensão da Unisul. Procurou-se identificar a percepção dos dirigentes em relação a este custo e seus fatores ou atividades geradoras.

As principais atividades geradoras de custos na pesquisa e extensão são aquelas que incidem diretamente nas atividades de laboratórios de pesquisas. Constituem-se, portanto custos diretos os seguintes fatores ou atividades geradoras de custos: salário do professor/pesquisador; estrutura física e equipamentos; pagamento aos bolsistas; material laboratorial. Segundo os entrevistados, o fator salário do professor é o que mais incide na composição dos custos com pesquisa e extensão. Afigura abaixo mostra a distribuição destas incidências de custos neste item.

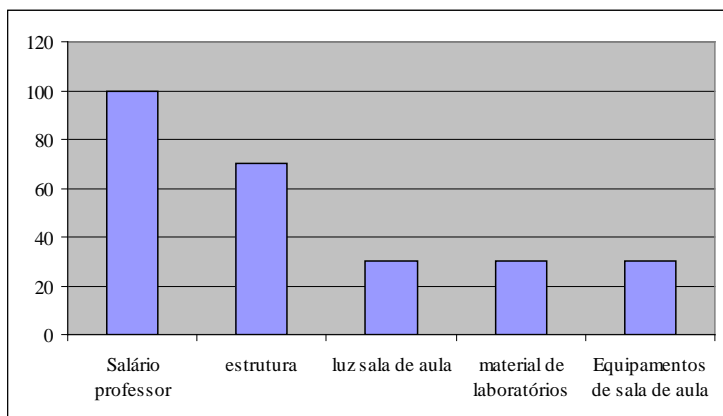


Gráfico 2 - Atividades geradoras de custos com pesquisa e extensão
 Fonte: Elaborado pelos autores

Em primeiro lugar convém esclarecer que os custos com pesquisa e extensão, não são totalmente cobertos pelo valor arrecadado com as mensalidades cobradas dos alunos, ao contrário dos custos com o ensino, a pesquisa e extensão têm outras fontes de financiamentos. Ressalte-se, ainda, que se um projeto estiver associado a um determinado curso, os custos do projeto poderão fazer parte dos custos de ensino e, isto poderá acarretar dedução nas receitas. Desta maneira, os custos incorridos com pesquisa e extensão têm outras fontes de financiamento. Assim, deduz-se das receitas das mensalidades.

Assim sendo, com base na análise das entrevistas e nas demais informações obtidas nesta pesquisa, é possível deduzir que o estágio de desenvolvimento de pesquisa na Unisul, ainda não apresenta distorções, porque as práticas de pesquisa são, ainda modestas, no sentido de acarretar investimentos que possam comprometer o funcionamento da instituição. Mesmo assim, parece que as questões relacionadas com os custos de pesquisa e extensão são relevantes e merecem destaque, bem como uma análise mais profunda, que possa sustentar o estabelecimento de políticas referentes a gestão de custos desta categoria.

4.4 CUSTO ADMINISTRATIVO

Este item trata do Custo Administrativo e seus fatores de análise. Tem valor significativo, pois são despesas que não estão diretamente relacionadas com a atividade-fim da universidade, que é o ensino, pesquisa e extensão.

A pesquisa procurou conhecer a opinião dos dirigentes entrevistados sobre diversas medidas e determinações em uso na instituição, que acarretam despesas neste item. As observações dos respondentes sobre os gastos administrativos apontaram várias ações e atividades geradoras de custos. A mais citada, expressa pela totalidade dos entrevistados (100% dos respondentes), refere-se ao salário do pessoal técnico-administrativo da Unisul. A seguir, apontada por metade dos depoentes (50% dos entrevistados), diz respeito a estrutura física, materiais e equipamentos necessários à realização e funcionamento das atividades administrativas, desde espaço físico, equipamentos e computadores, entre outros. Além desses, quatro itens aparecem como a terceira resposta, ou seja, incidência de atividades geradoras de custos administrativos. São elas: energia elétrica, segurança, limpeza e tributos, apontados por 30% dos entrevistados para cada uma das quatro alternativas. Por último, o item menos relacionado (10% dos entrevistados) diz respeito a gastos da instituição com despesas financeiras, principalmente, em relação aos juros pagos em empréstimos adquiridos no sistema financeiro. O quadro abaixo mostra a distribuição destas opiniões.

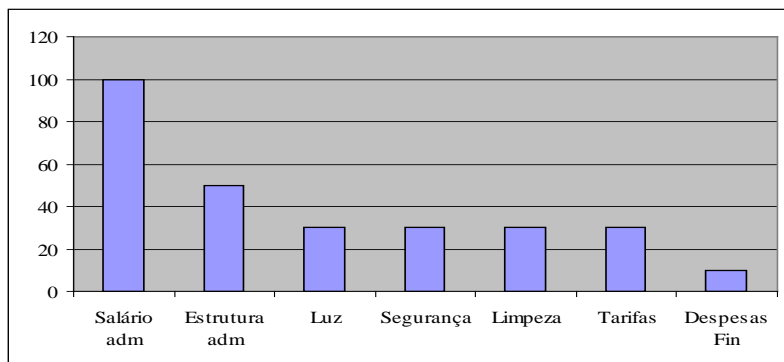


Gráfico 3 - Atividades geradoras de custos com administrativos
 Fonte: Elaborado pelos autores

Contudo, cabe primeiramente ressaltar que os custos administrativos são pagos como despesas provenientes das mensalidades dos estudantes. Ressalta-se, ainda que cada curso deva, por critério da universidade, apresentar uma quantidade determinada de margem de contribuição e, este valor é definido pela instituição, pois ajuda a pagar os gastos administrativos. Esta margem de contribuição é a receita gerada pelo curso, descontados todos os valores gastos por ele. O quanto cada curso deve contribuir para subsidiar as atividades administrativas oscila e é diferenciado entre os cursos e as unidades da universidade. Os cursos e unidades mais recentes não têm idêntica obrigatoriedade, isto é não precisam apresentar a mesma margem de contribuição dos cursos e unidades já mais estruturados. Para a maioria dos entrevistados, a definição da margem de contribuição de cada Curso é assunto da mais alta relevância, conforme o depoimento a seguir exemplifica: “a margem de contribuição gerada por cada curso e, por consequência, por cada unidade, é vital para as despesas administrativas e para financiar investimentos futuros programados pela universidade, por esta razão sua determinação deveria ser orientada por políticas de desenvolvimento institucional, que focalizasse a Unisul nos próximos 10 anos”. Da mesma forma, outro entrevistado afirmou: “o cálculo da margem de contribuição dos Cursos e Unidades é estratégico, não apenas contábil”.

Assim sendo, a pesquisa mostra que, na visão dos dirigentes da Unisul, a relevância dos custos administrativos é um denominador comum na cultura organizacional, tendo em vista que há necessidade de controlá-los.

4.5 CUSTO DE MANUTENÇÃO

Os Custos de Manutenção e seus fatores de análise tem valor significativo na gestão de custos da instituição, isto porque se trata de despesa que não está diretamente relacionada com a atividade-fim da instituição.

As principais atividades geradoras de custos de manutenção são aquelas que incidem diretamente nas atividades de reposição de materiais: material de consumo dos laboratórios; reposição de material de consumo nas salas de aula; materiais de limpeza; e material de construção. O quadro abaixo mostra a distribuição destas incidências de custos neste item.

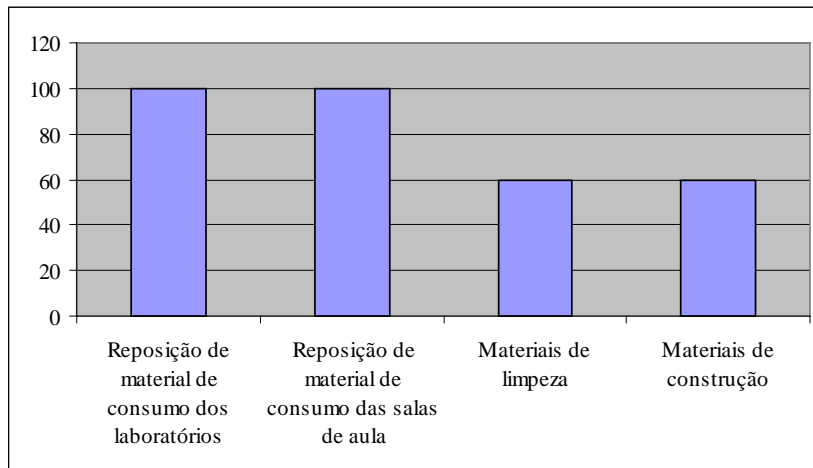


Gráfico 4 - Atividades geradoras de custos com manutenção
 Fonte: Elaborado pelos autores

É relevante ressaltar que os custos desta natureza são deduzidos diretamente da receita dos cursos, dos grupos de pesquisas e, ainda, da administração. Desta maneira, os custos com energia elétrica, água e esgoto, correios, telefone e Internet são rateados e alocados como custos do ensino, pesquisa, extensão ou administrativos.

O que se observou foi o fato de que na Unisul esta classificação (custo de manutenção) não é utilizada, isto porque, fazem parte das categorias, ou centro de custos, classificadas anteriormente.

Assim sendo, com base na análise das entrevistas e nas demais informações obtidas nesta pesquisa, é possível deduzir que o custo de manutenção está implícito nas demais categorias de análise (custo de ensino; pesquisa e extensão; e administrativo). Mesmo assim, parece que as questões relacionadas com os custos de manutenção são relevantes e merecem destaque, bem como uma análise mais profunda, que possa sustentar o estabelecimento de políticas referentes à gestão de custos desta categoria. Desta feita, a pesquisa mostra que é relevante um controle mais apropriado dos custos de manutenção, tendo em vista a necessidade de controlar tais despesas que não estão inclusas na atividade fim (*core business*) da instituição.

5. CONCLUSÕES

Neste trabalho, em particular, procurou-se investigar a gestão de custos da Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul), a partir da visão dos dirigentes. As conclusões aqui formuladas representam as percepções de funcionários efetivos que entendem e vivenciam a gestão de custos da instituição e, portanto puderam contribuir com informações para o desenvolvimento deste trabalho.

Os resultados desta pesquisa permitem concluir que é necessário o conhecimento dos custos de uma Instituição Universitária para poder definir a estratégia de formação de preço das mensalidades cobradas. É essencial uma correta gestão de custos. As considerações sobre os custos do ensino superior brasileiro devem levar à imediata busca de uma gestão mais eficaz e de arranjos institucionais na oferta das disciplinas, que permitam, ao mesmo tempo, expansão do atendimento à população e excelência do ensino oferecido, com o equacionamento racional dos custos, atualmente praticados.

Conclui-se também que uma incorreta gestão de custos significa mensalidades mais altas, o que torna o “produto” educação menos competitivo no mercado. A Unisul, por se tratar de uma universidade comunitária, não tem por objetivo lucrar com o ensino, o que possibilita praticar preços menores e mais acessíveis à população.

Convém lembrar que o objetivo principal desta pesquisa consiste na identificação da percepção dos dirigentes da Unisul no tocante a gestão de custos da instituição. A análise dos dados revelou aspectos significativos da problemática da gestão de custos na universidade. Assim, permite-se estabelecer os seguintes aspectos conclusivos.

Hoje, na Unisul, os coordenadores de cursos têm a responsabilidade de manter os valores dos custos nos patamares indicados pelo orçamento da instituição. Isso, acompanhando os gastos de seus cursos no sistema da instituição. A partir desta nova política, a margem de contribuição estabelecida no planejamento financeiro da universidade passa a ser compromisso de todos os níveis hierárquicos, não somente da direção dos campi, como acontecia anteriormente.

A seguir, com base nos estudos aqui elaborados, apresenta-se, a título de contribuição, uma breve proposta de análise da gestão de custos em instituição de ensino superior.

Custo do ensino	Custo da pesquisa e extensão	Custo administrativo
Salário dos professores	Salário dos profissionais envolvidos	Reitoria
Equipamentos e materiais usados em sala de aula	Material para a realização das atividades (equipamentos, material de expediente)	Coordenações dos campi
Bolsas de estudo	Bolsas de pesquisa e de extensão	Coordenações das unidades
Manutenção biblioteca	Manutenção laboratórios	Coordenações dos cursos
		Setor de apoio ao estudante
		Despesas financeiras e de propaganda

Quadro 3 - Proposta final de modelo de análise da gestão de custos universitária

Fonte: Elaborado pelos autores

Os custos incorridos com pesquisa e extensão têm outras fontes de financiamento que não sejam as mensalidades. Porém, se um projeto de pesquisa estiver associado a um curso, os custos deste projeto podem fazer parte dos custos do curso. Assim, deduz-se das receitas das mensalidades.

Os custos administrativos na Unisul são cobertos por meio das mensalidades cobradas. Cada curso tem que apresentar uma margem de contribuição definida pela instituição para poder pagar os gastos administrativos. Esta margem de contribuição é a receita gerada pelo curso, descontados os valores nele gastos. O percentual definido de margem de contribuição varia de curso para curso e de unidade para unidade. Os cursos/ unidades mais novos ainda não precisam apresentar resultados de margem de contribuição nos índices dos cursos/ unidades mais antigas e já estruturadas. Esta margem de contribuição gerada serve para pagar as despesas administrativas e para investimentos futuros programados pela universidade.

Os custos de manutenção são deduzidos diretamente da receita do curso, do grupo de pesquisa ou da administração. Desta maneira, os custos de manutenção como energia elétrica, água e esgoto, correios, telefone e Internet são rateados e alocados como custos do ensino, pesquisa, extensão ou administrativo. Na realidade, na Unisul esta classificação de custo de manutenção não acontece, está embutida nas demais categorias classificadas.

Referências

AMARAL, N. C. O custo do aluno: uma metodologia para as IFES. *Doxa: Revista Semestral do Unileste MG*, Coronel Fabriciano, v. 4, n. 8, p. 49-64, jul/dez. 2002.

_____. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência?. In: Reunião Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Educação (ANPED), 26, 2003. *Anais...* Poços de Caldas: ANPED, 2003.

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

- 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.
- CHURCHILL, G.A. *Marketing research: methodological foundations*. Chicago: The Dryden Press, 1987.
- 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/Argentina: Universidad de Mar del Plata, 2001.
- ESTEVEZ, S. *Implementar a gestão de custos na universidade*. Disponível em: <http://www.prdu.unicamp.br/projetos/plano_de_acao_gestao_custos.pdf> Acesso em: 30 maio 2006.
- GARCIA, M. *Um modelo de Balanced Scorecard aplicado a instituições privadas de ensino superior*. 2006. Disponível em: <www.mgar.vet.br/pdf/2006_03_BSC.pdf> Acesso em: 18 jun. 2006.
- LEMOZ JÚNIOR, L. C.; PINTO, S. S. A importância da gestão de custos e da tomada de decisões no desempenho de instituições metodistas de educação. *Revista de Educação do Cogeime*. ano 11, n. 21, dez. 2002.
- MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E CULTURA- MEC. *Universidades*. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/index.php?option=content&task=view&id=473&Itemid=292>> Acesso em: 05 abr. 2005.
- MELO, P. A. *A Cooperação Universidade/Empresa nas universidades públicas brasileiras*, Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.
- 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. p. 39-49.
- MORGAN, B. F. Universidade de Brasília. *A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da universidade de Brasília*. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, 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: 05 maio 2006.
- PEREZ JR., J.; OLIVEIRA, L.; COSTA, R. *Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo: Atlas, 2001.
- 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: 02 jul. 2005
- 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: Universidade de Mar del Plata, 2005.
- TEIXEIRA, A. Funções da universidade. *Boletim Informativo CAPES*. Rio de Janeiro, n.135, Fev. 1964.
- TRIVIÑOS, A.N.S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1994.
- 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: 02 abr. 2005.
- YIN, R. *Estudo De Caso: Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman, 2001.