

# CUSTEIO SEQUENCIAL DAS ATIVIDADES ACADÊMICAS EM INSTITUIÇÕES PRIVADAS DE ENSINO SUPERIOR

**Jacqueline Ribeiro**

**Flavio Marcos Harry**

**Sergio Alexandre de Souza**

## **Resumo:**

*É finalidade deste artigo apresentar o custeio seqüência como ferramenta apropriada na gestão dos custos das instituições privadas de ensino superior. Diante das alterações ocorridas no setor de ensino superior no país as instituições nele inseridas foram impelidas a buscar constantemente diferenciais competitivos. Alguns deles se referem obviamente à qualidade dos serviços prestados, mas são insuficientes, devendo ser complementados por ferramentas de gestão que otimizem os resultados sociais, econômicos e financeiros . A gestão dos custos destas entidades provavelmente representa o maior desafio aos seus administradores. Mesmo porque procedimentos padronizados de controle de custos são mais facilmente aplicados nos setores comerciais e industriais. A forma de organização do custeio seqüência permite uma clara visualização dos custos e dos elementos que os originaram.*

**Área temática:** *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

## **CUSTEIO SEQÜENCIAL DAS ATIVIDADES ACADÊMICAS EM INSTITUIÇÕES PRIVADAS DE ENSINO SUPERIOR**

### **RESUMO:**

**Jacqueline Ribeiro**

Fundação Visconde de Cairu  
jrbeiro.prof@newtonpaiva.br

**Flávio Marcos Harry**

Fundação Visconde de Cairu

**Sérgio Alexandre de Souza**

Fundação Visconde de Cairu

É finalidade deste artigo apresentar o custeio seqüência como ferramenta apropriada na gestão dos custos das instituições privadas de ensino superior. Diante das alterações ocorridas no setor de ensino superior no país as instituições nele inseridas foram impelidas a buscar constantemente diferenciais competitivos. Alguns deles se referem obviamente à qualidade dos serviços prestados, mas são insuficientes, devendo ser complementados por ferramentas de gestão que otimizem os resultados sociais, econômicos e financeiros . A gestão dos custos destas entidades provavelmente representa o maior desafio aos seus administradores. Mesmo porque procedimentos padronizados de controle de custos são mais facilmente aplicados nos setores comerciais e industriais. A forma de organização do custeio seqüência permite uma clara visualização dos custos e dos elementos que os originaram.

Palavras-chave: Custeio seqüencial – Instituições privadas de ensino superior - Gestão

Área temática – Gestão de custos nas empresas de comércio e serviços

## **CUSTEIO SEQÜENCIAL DAS ATIVIDADES ACADÊMICAS EM INSTITUIÇÕES PRIVADAS DE ENSINO SUPERIOR**

### **1 – Introdução**

As instituições privadas de ensino superior experimentaram no decorrer das últimas décadas substanciais mudanças em seus aspectos gerenciais. Passaram de um estrutura jurídica de fundação ou associação para a forma de organização empresarial, levando consigo toda a liberdade inerente do setor privado, mas também a responsabilidade de trabalhar com a educação. Conseqüentemente estas instituições participam do desenvolvimento social, tecnológico e científico do país. Portanto a otimização dos resultados destas empresas representa uma rede virtuosa de prosperidade. Impulsionando não somente a entidade específica como a comunidade e o país.

Outra recente característica do setor é a acirrada concorrência que se estabeleceu. O ambiente competitivo de todos os setores da economia está atualmente também inserido entre as instituições privadas de ensino superior.

Assim estas instituições devem buscar incessantemente diferenciais competitivos, tanto em sua qualidade e oferta de serviços adicionais como na gestão de seus recursos.

Grande desafio dos gestores destas entidades constitui a medição e o controle dos custos de seus empreendimentos. A contabilidade de custos oferece uma diversidade de ferramentas a serem utilizadas nesta gestão, muitas vezes a dificuldade se encerra em escolher a opção adequada.

Mariano Yoshitake (2002) propôs o custeio seqüencial, um modelo que objetiva identificar as menores unidades de um processo e lhes atribuir valores que tenham sido por eles consumidos, seja em função de materiais, mão de obra, tempo, espaço ou outros custos.

O custeio seqüencial pode representar uma efetiva ferramenta para gestão dos custos nas instituições privadas de ensino superior, por isto o objetivo deste artigo é apresentar um ensaio desta aplicação.

No entanto este é um estudo preliminar que deverá em outra oportunidade ser complementado ou verificado por meio de pesquisa de campo para posterior implantação.

## 2 - A participação da iniciativa privada na educação superior do Brasil e sua base legal

Historicamente a educação superior no país se desenvolveu sob a égide do poder público, com algumas concessões à participação privada, especialmente a organizações de cunho religioso. Para contextualizar nossas considerações julgamos pertinente uma breve retrospectiva das legislações que amparam as atividades no setor da educação no Brasil.

A primeira Lei de Diretrizes e Bases (LDB), considerada carta magna da educação, foi promulgada em 1961. Somente em 1968 foi aprovada legislação específica sobre o funcionamento do ensino superior no país, a Lei 5540/68. Em 1971 foi editada a segunda LDB, que somente referenciou os ensinos de primeiro e segundo grau. Sendo assim prevaleceu a Lei 5540/68 que fixou algumas normas concernentes ao ensino superior e em seu artigo 4º define:

“As universidades e os estabelecimentos de ensino superior isolado constituir-se-ão quando oficiais, em autarquias de regime especial ou em fundações de direito público e, quando particulares, sob a forma de fundações ou associações.”

Merece destaque o limite imposto quanto à forma jurídica da participação da iniciativa privada no ensino superior, ressaltando que os conceitos de fundação e associação vigentes presumiam atividades sem fins lucrativos.

Apesar da limitação imposta pela legislação o interesse da iniciativa privada em investir na educação superior é notório a partir da década de 70. Como exemplo, citamos o ano de 1980, quando mais de 64% (sessenta e quatro por cento) das matrículas em cursos superiores se efetivaram nas escolas privadas. Apesar disto, mesmo considerando o somatório da oferta pública e privada, o número de vagas existentes no ensino superior era expressivamente menor que o número de concluintes do segundo grau.

Exatamente para amenizar esta defasagem, o poder público reconhecendo a impossibilidade de atender a demanda, começa a incentivar a maior participação da iniciativa privada no setor. E em 1996 publica a terceira LDB, Lei 9394/96, ampliando a possibilidade desta participação. A alteração expressiva pode ser observada em seu artigo 20:

“As instituições privadas de ensino se enquadrarão nas seguintes categorias:  
I - particulares em sentido estrito, assim entendidas as que são constituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que não apresentem as características dos incisos abaixo:  
II - comunitárias,...  
III - confessionais,...

#### IV - filantrópicas, na forma da lei.”

Seguindo a mesma trajetória da LDB, a Lei 10172/01 aprova o Plano Nacional de Educação (PNE). Este instrumento registra o crescimento da participação privada no setor, especialmente para atender os excedentes gerados pelo incremento à rede pública de ensino do segundo grau. Porém ressalta também a imprescindível participação pública no ensino superior.

“As universidades públicas têm um importante papel a desempenhar no sistema, seja na pesquisa básica e na pós-graduação *stricto sensu*, seja como padrão de referência no ensino de graduação”.

Sendo assim registra a importância da contribuição do setor privado, mas também deixa claro o dever do Estado com a educação. Afirma que as universidades públicas devem corresponder à procura da população carente e a necessidade de pesquisa. Mantendo um atendimento mínimo de 40% para este papel constitucional.

Favorece a iniciativa privada quando ressalta que as instituições não vocacionadas para pesquisa, que ofereçam ensino de qualidade e eventualmente extensão devem exercer prerrogativas de autonomia. E determina ainda que resguardada a qualidade, o sistema superior de ensino, deve valorizar estabelecimentos não-universitários que atendam demandas específicas.

Baseado nestes fatos o setor privado da educação superior no país se expandiu não somente pelo aumento da oferta de vagas como também pela abertura de novas instituições.

De outro lado a exigência cada vez maior do mercado de trabalho por profissionais qualificados provocou uma grande procura por cursos de graduação. Ou seja, a demanda pelo ensino superior aumentou não somente pelas políticas públicas, mas também pela alteração das características do mercado de trabalho decorrentes da globalização. Estas características são patentes nas observações cotidianas e também são objetos de diversos estudos e estatísticas, porém não nos delongaremos no assunto visto que foge ao nosso objetivo.

Esperamos neste ponto ter esclarecido o fenômeno da acelerada expansão da iniciativa privada na educação superior, demonstrando que duas forças se conjugaram, o incentivo do Estado e o interesse do setor privado.

### 3 - As instituições de educação superior como entidades empresariais

De todo o processo exposto no item anterior defluiu uma acirrada concorrência entre as organizações particulares, aumentando a necessidade de uma gestão diferenciada que garanta a sobrevivência dos empreendimentos.

Ao citar o aspecto gerencial é imprescindível o comentário acerca de uma importante peculiaridade destas empresas: a composição de seu objetivo social - a educação - fundamental fator no desenvolvimento do ser humano.

Sendo assim a gestão competente de seus recursos significa propiciar acesso ao ensino superior de uma parcela maior da população do país, trazendo consigo toda significância e conseqüência que este fato pode gerar.

Destarte, sem pretender estabelecer uma hierarquia na importância dos setores econômicos, julgamos primordial o desenvolvimento de toda e qualquer ferramenta que possa contribuir para otimização de todos os resultados das instituições de educação, sejam resultados sociais ou econômicos e financeiros. Óbvio seria falar dos resultados sociais, porém gostaríamos de esclarecer que os resultados econômicos e financeiros atraem investidores para o setor, podendo com isto aumentar tanto a oferta quanto a qualidade dos serviços prestados na educação superior.

Ao priorizar a otimização dos resultados empresariais cumpre-nos ressaltar a essencialidade na medição, controle e planejamento dos custos.

No Brasil o desenvolvimento e a aplicação gerencial das informações sobre custos sempre foram mais focados nos setores industrial e comercial, ficando grande parte do setor de serviços obsoleto quanto à utilização destas estratégias.

Na prestação de serviços de educação superior a situação é ainda mais grave, pois como já dito, estas atividades não possuíam até então um caráter empresarial que impulsionasse seus gestores ao estudo e aplicação de técnicas eficazes do gerenciamento de recursos. Portanto acreditamos que uma das maiores vulnerabilidades na administração destas empresas é o gerenciamento de seus custos. Esta percepção nos incentiva a desenvolver este trabalho, discorrendo sobre uma metodologia de gerenciamento de custos embasada na Teoria do Controle desenvolvida pelo professor Mariano Yoshitake (2002).

Sempre que cabível utilizaremos a nomenclatura utilizada pela Secretaria de Educação Superior (SESu) que representa o MEC na supervisão das atividades das IES, estabelecendo critérios e avaliações. Cumpre esclarecer ainda que ultrapassa ao escopo deste trabalho criticar ou comentar acerca da qualidade dos cursos oferecidos seja pela rede pública ou privada.

Limitamos ainda nossos comentários às atividades acadêmicas das faculdades de ciências sociais aplicadas, ou ainda melhor as chamadas ciências gerenciais, por entendermos que estas possuem atividades e estruturas similares.

A Teoria do Controle objetiva a construção do controle gerencial dos fenômenos patrimoniais articulando os conhecimentos contábil e administrativo. Seu autor defende que uma idéia moderna de controle de gestão não pode prescindir de seu papel social e ético, característica que coaduna com a peculiaridade do setor educacional anteriormente comentada – seu objetivo social, a educação.

Segundo Yoshitake (2002): “o processo de controle pressupõe a existência de uma seqüência nas situações do cotidiano das pessoas e entidades. A seqüência é uma sucessão ininterrupta de planos ou cenários que formam uma unidade temática ou estrutural”. Desta forma, podemos afirmar que a correta identificação da seqüência que possibilite o controle de situações cotidianas das pessoas e empresas, constitui-se o objeto do controle gerencial. Especificamente em nosso estudo este objeto do controle é constituído pelos custos incorridos em uma entidade privada de ensino superior para que ela ofereça cursos de graduação nas áreas gerenciais.

Yoshitake (2002) afirma ainda que “O controle de seqüência implica na sucessão de eventos, no sentido de séries de eventos relacionados”. De acordo com a afirmativa do autor, a existência de seqüências básicas de eventos, ações ou

movimentos repetitivos nas ações humanas, enseja a existência de uma seqüência particular para realizar tarefas e, conseqüentemente, atingir objetivos.

Decorrente destas assertivas nossa proposta é encetar a estruturação de um plano-seqüência dos custos nas atividades acadêmicas das instituições privadas de ensino superior. Este é um modelo que identifica as menores unidades de um processo, que são chamadas de procedimentos. O conjunto dos procedimentos forma o evento. Para elaboração do plano-seqüência de custos foram considerados os custos específicos do evento. Entendemos como custo específico os recursos consumidos em cada evento.

#### 4 - ESTRUTURA DE PLANO-SEQÜÊNCIA

##### Conceito de Unidade de Ação

Para Yoshitake (2002): “A unidade de ação corresponde ao esforço que se faz para a execução de uma tarefa. É o resultado da divisão de um trabalho em unidades que podem ser realizadas em durações previstas pelo gestor de uma organização”.

Assim sendo, podemos afirmar também que a unidade de ação pode ser caracterizada como um conjunto de atividades constituído por uma seqüência de eventos ou procedimentos.

Exemplificamos no presente trabalho as unidades de ação:

- 1- Graduação
- 2- Extensão
- 3- Pós-graduação
- 4- Pesquisa

##### Conceito de seqüência de unidade de ação

Pode ser explicada como sendo o ritmo e cadência de acontecimentos e lógica de idéias, correspondendo à somatória de eventos que são necessários para a sua formação. Constituindo-se de uma descrição com forma, tamanho, matriz, quantidade. Em suma, podemos dizer que é o registro do que se vê.

Usaremos como exemplo de seqüências as dimensões estabelecidas pelo MEC/SESu nas avaliações das instituições de ensino superior. Sendo elas:

- 1- Instalações
- 2- Organização didático-pedagógica
- 3- Corpo docente

##### Conceito de plano-seqüência

É o somatório das seqüências das unidades de ação observáveis nas ações e comportamentos dos gestores de uma organização. Podendo ser caracterizado como sendo o resultado de uma divisão em unidades básicas de ação com durações previsíveis pelo gestor de uma organização. A unidade, neste caso, pode ser construída com um determinado número de seqüências, a qual foi denominada por Yoshitake (2002) como plano-seqüência.

No entanto, pode ser necessário mais de um plano-seqüência para a construção de um determinado plano. Neste caso, a totalidade de plano-seqüência necessária para construir um plano específico é o controle. Caso o controle seja utilizado na gestão de uma organização, teremos o controle de gestão.

Diante do exposto, pode-se concluir que uma parte da teoria do controle de gestão consiste na pesquisa e estudo da ordenação do fluxo de seqüências no comportamento do gestor, dentro de uma organização.

Neste estudo faremos algumas considerações sobre o Plano-seqüência 1 que denominamos como atividades acadêmicas

## 5 - Plano-Seqüência no Controle Gerencial

Para contribuir com este estudo, foi adotada também a abordagem de Flamholtz (1979), na qual controle é considerado um processo capaz de influenciar o comportamento dos membros de uma organização, através de ações que aumentem a probabilidade de ocorrência de resultados que satisfaçam aos objetivos dos seus diversos tipos de colaboradores.

Yoshitake (2002), explica que no conceito de plano-seqüência de controle gerencial é preciso identificar a estrutura organizacional da entidade e as seqüências relevantes de cada unidade da estrutura da organização, viabilizando a elaboração de um plano-seqüência de mensuração das transações e eventos de natureza econômica.

Para tanto, é necessário detalhar as seqüências quanto aos tempos envolvidos em cada unidade de trabalho; os materiais empregados; os profissionais e especializações humanas requeridas e suas remunerações nas seqüências desempenhadas; os serviços prestados por outros setores internos e externos à organização.

Nos registros das seqüências devem-se explicitar os dados e informações necessárias para a completa mensuração econômica e formulação de indicadores de desempenho, tais como: quantidades processadas, tempos por seqüência, velocidades, número de manipulações, paradas por defeitos, problemas de funcionamentos de máquinas e instrumentos.

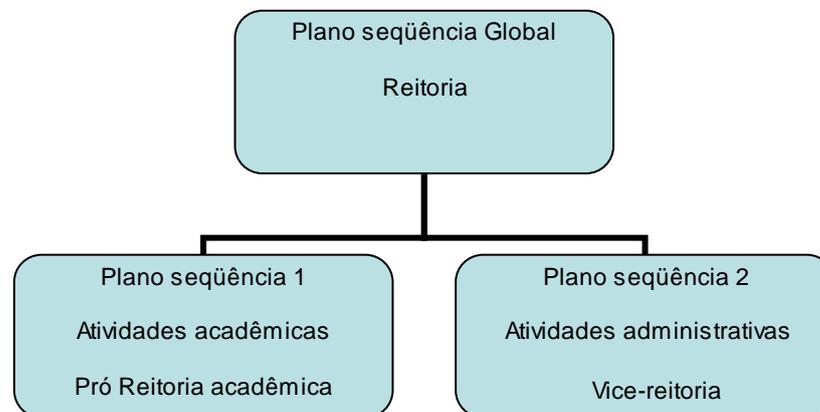
De acordo com Yoshitake (2002): “o plano-seqüência de controle gerencial tem por objetivo a pesquisa de princípios e conhecimentos necessários para aumentar a controlabilidade das operações de uma entidade”. Além disso, precisa servir como base para estabelecimento de parâmetros ou padrões. Ou seja, precisa oferecer bases suficientes para explicar e prever ocorrências de custos, avaliar desempenhos, construir indicadores e testar se houve ou não agregação de valor às operações.

Também chamado de Custeio Seqüencial, o Plano-seqüência de Custos consiste na pesquisa dos princípios e conhecimentos que elevam a produtividade dos setores da economia, focalizando os setores de atividades das empresas em geral, abrangendo áreas operacionais produtivas e serviços. Sendo assim, como já exposto é utilizado em pesquisas de identificação das menores unidades de um processo operacional produtivo ou de um procedimento operacional de serviços.

## 6 - Construção do custeio seqüencial das atividades acadêmicas das instituições privadas de ensino superior

A primeira etapa desta construção requer a identificação das atividades de uma Instituição de Ensino Superior (IES) e seu enquadramento nos conceitos anteriormente examinados

Todas as atividades de uma instituição de ensino superior compõem seu plano-seqüência global. As atividades desenvolvidas nestas instituições são via de regra, divididas em duas categorias: Atividades Administrativas e Atividades Acadêmicas. Cada conjunto destas atividades forma um Plano-Seqüência. Somente como ilustramos inserimos em nosso gráfico uma das possibilidades de associação entre as atividades desenvolvidas (objeto de nossos estudos) e os centros de autoridade organizacional.



As atividades administrativas são consideradas de apoio e muito se assemelham às desenvolvidas em outras empresas. As atividades acadêmicas, ao contrário, são específicas deste ramo de negócio.

Este trabalho se limitará a estruturação de um Plano-Seqüência destas atividades acadêmicas, por considerarmos esta área deficitária de instrumentos eficazes de controle gerencial. Nosso objetivo é estudar uma ferramenta que viabilize a apuração dos custos totais de cada curso oferecido pela IES possibilitando análises de indicadores como margem de contribuição, lucratividade, ponto de equilíbrio, e tantos outros que podem amparar decisões tanto operacionais quanto estratégicas.

Registramos ainda que nosso estudo não pretende de ser exaustivo, constituindo tão somente um ensaio para que após críticas e ajustes possamos aperfeiçoá-lo.

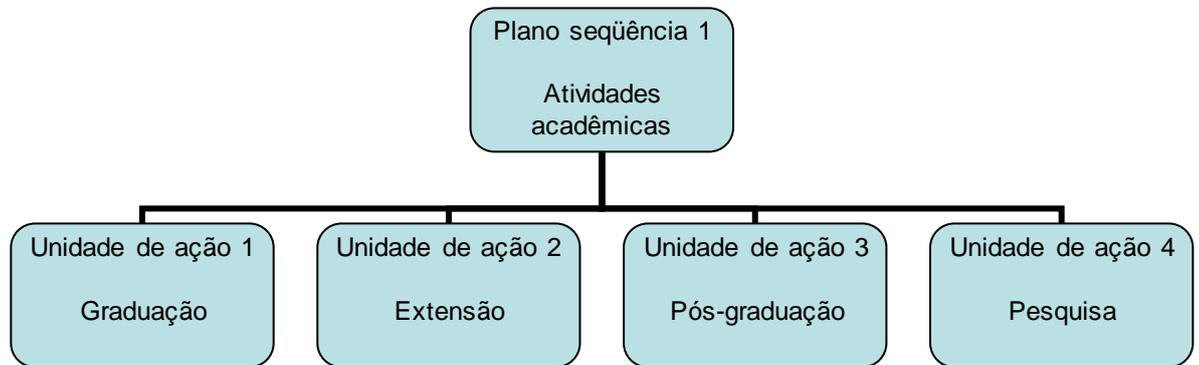
As atividades acadêmicas são compostas por 4 (quatro) unidades de ação, respectivamente denominadas:

1-Graduação – São atividades diretamente ligadas às aulas oferecidas pelas instituições de ensino superior.

2-Extensão – São atividades que compreendem as ações da instituição diante da comunidade, ou seja, os trabalhos discentes que levam à sociedade alguma forma de prestação de serviços.

3-Pós-graduação – São atividades que se relacionam à oferta de cursos para indivíduos já graduados

4-Pesquisa - É a institucionalização da produção intelectual mediante estudo sistemático de temas relevantes no aspecto científico e cultural.



Focalizando especificamente na unidade de ação 1 denominada Graduação, descreveremos as suas seqüências: Utilizamos as nomenclaturas adaptadas do Manual de Verificação *in loco* das condições institucionais divulgado pela SESu/MEC em 2002.

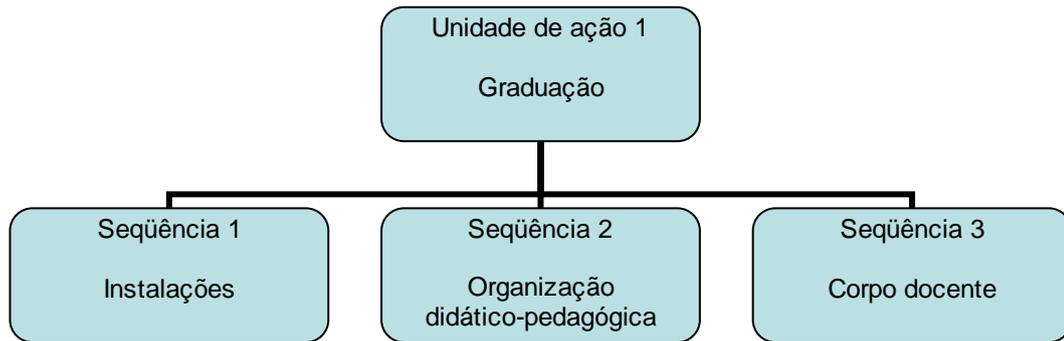
Este manual acrescenta a avaliação do contexto institucional que possui em suas categorias de análise:

1. Características da instituição - missão e estrutura organizacional.
2. Administração - condições de gestão, planos de desenvolvimento e sistema de informação e comunicação.
3. Políticas de pessoal e de incentivo.

Suprimimos esta dimensão do manual por julgá-la inoportuna ao estudo de custos que propomos.

Sendo assim abordaremos as demais dimensões que compõem o manual e adaptando-as para elaboração do custeio seqüências as denominaremos de seqüências um, dois e três conforme segue:

- Seqüência 1 – Instalações – Infra-estrutura física utilizada especialmente pelo curso de graduação.
- Seqüência 2 – Organização didático-pedagógica – Administração acadêmica incluindo a coordenação do curso, organização acadêmico-administrativa, atenção aos alunos.
- Seqüência 3 – Corpo docente – Considerados aqueles professores contratados regularmente ou com assinatura de termo de compromisso.



Identificadas às seqüências, focalizaremos seus eventos e como componente destes, os procedimentos determinados como essenciais pelo Manual referenciado. Acrescentamos ainda em alguns procedimentos, componentes que não constam como essenciais no Manual, mas julgamos imprescindíveis na prestação de serviços do ensino superior. Esclarecendo que fixaremos nossos exemplos somente na Seqüência 1 para darmos maior funcionalidade no presente trabalho, visto que a mesma metodologia deverá ser aplicada às demais Seqüências e o resultado final será o maior número de fatores de custos distribuídos aos cursos em questão.

A Seqüência 1 fica então organizada da seguinte forma:

Seqüência 1 – Instalações:

◆ Evento 1 – Instalações Gerais –

Procedimentos:

1. Espaço físico – Componentes essenciais: Salas de aula, instalações administrativas, sala de professores, salas de coordenações, instalações sanitárias, infra-estrutura de segurança, salas de reuniões, condições de acesso para portadores de necessidades especiais.
2. Equipamentos – Componentes essenciais: Equipamentos de informática para docentes, recursos audiovisuais e multimídia.
3. Serviços – Componentes essenciais: manutenção e conservação das instalações físicas e dos equipamentos.

Adaptando estes procedimentos a uma linguagem de custos podemos exemplificar que eles representam um agregado de valores referentes a aluguéis, depreciações, energia elétrica, móveis e cadeiras, cortinas, quadros, manutenção das instalações, limpeza.

◆ Evento 2 – Biblioteca

Procedimentos:

1. Espaço físico – Componentes essenciais: Instalações para acervo, para estudos individuais e em grupo, acesso a portadores de necessidades especiais.
2. Acervo – Componentes essenciais: Livros, periódicos, informatização, base de dados, política de expansão e atualização, adequação ao uso de portadores de necessidades especiais, jornais e revistas.
3. Serviços – Componentes essenciais: horário de funcionamento, pessoal técnico e administrativo.

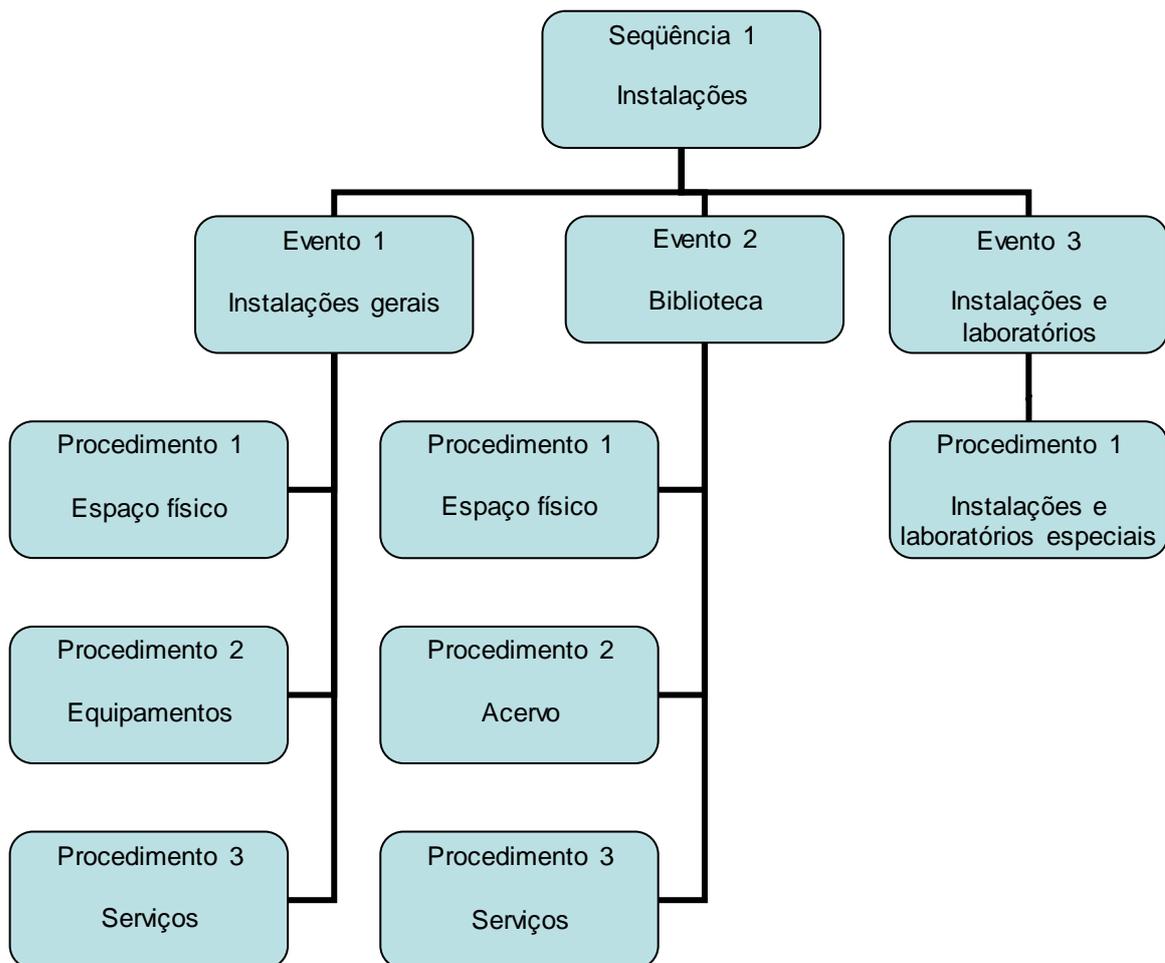
Na colocação técnica podemos exemplificar estes procedimentos como agregado de valores da energia elétrica, manutenção de mobiliário, salários, encargos do pessoal, material de expediente e limpeza, alugueis e depreciações.

◆ Evento 3 – Instalações e laboratórios específicos

Procedimentos:

1. Instalações e laboratórios específicos – Componentes essenciais: Existência de instalações e laboratórios específicos para o primeiro ano de curso, adequação ao uso de portadores de necessidades especiais.

Em suma são as instalações especializadas preparadas para receber os discentes para aulas práticas. Possuem equipamentos especializados conforme o objetivo a que se aplica. Podem ser laboratórios de informática, análise clínica ou química, física e tantos outros. Exemplificamos o laboratório de informática por ser utilizado pela maioria absoluta dos cursos. Seu agregado de valores se refere à energia elétrica, manutenção de equipamentos, material de expediente, salários e encargos de auxiliares técnicos, estagiários, etc.



Finda a etapa da disposição em cadência da Seqüência 1, seus eventos e respectivos procedimentos, passamos a identificar em cada procedimento exemplos de recursos que podem ser consumidos em sua elaboração, apresentando um algoritmo que pode ser alternativa de cálculo dos custos específicos. Serão considerados custos específicos àqueles que podem ser quantificados nos procedimentos.

#### Evento 1 - Instalações gerais

Procedimento 1 – Espaço físico - Sala de aula, instalações administrativa, outras.

#### Aluguel

A principal característica destas instalações é o direto relacionamento com as aulas ocorridas, por isto iremos considerar que estejam concentradas em um único prédio. Sendo assim acreditamos ser coerente utilizar a sala de aula como base de cálculo dos custos, pois os cursos serão distribuídos por elas conforme a necessidade de espaço requerida.

O espaço ocupado por biblioteca, laboratório, cantina, instalações sanitárias, salas de professores e coordenadores, salas de administração que estiverem inseridos neste espaço, terão obviamente seus custos distribuídos aos cursos que ocuparem o prédio.

Um exemplo numérico: (valores aleatórios)

Prédio com 96 salas de aula

Valor do aluguel total – R\$ 18.000,00

Valor do aluguel p/ sala – R\$ 187,50

Cursos	Área ocupada (nº de salas)	Valor do aluguel p/ sala x nº de salas ocupada = custo de aluguel do curso
Direito	28	R\$5.250,00
Administração	26	R\$4.875,00
Marketing	20	R\$3.750,00
Comércio ext.	22	R\$4.125,00
Total	96	R\$18.000,00

Distribuindo desta forma o custo com aluguel será considerado em cada curso trazendo a possibilidade de cálculos para análise de desempenho.

Sendo assim:

$$\text{CAC X} = \frac{\text{VTA}}{\text{Nº SAI}} \times \text{Nº SOC}$$

Custo do aluguel atribuído ao curso X = CAC X

Valor total do aluguel do imóvel de funcionamento do curso = VTA

Número de salas de aula do imóvel = Nº SAI

Número de salas de aula ocupadas pelo curso X = Nº SOC



Procedimento 2 – Equipamentos – O Manual que está nos embasando considera neste item somente equipamentos de informática, audiovisuais e multimídia. Os equipamentos propriamente ditos constituem imobilizações. Podemos considerar como recurso consumido neste procedimento para fins de ilustração, os valores gastos com assinaturas de redes de comunicação (internet). Somente haverá possibilidade de atribuição destes custos, caso seja possível sua medição individual, por prédio, curso, aluno ou qualquer outro fator indicativo do curso específico.

Procedimento 3 – Serviços: Manutenção e conservação das instalações físicas, manutenção e conservação dos equipamentos.

#### Manutenção das instalações

Constitui característica deste consumo o relacionamento direto com o número de pessoas usuárias das instalações. Equivale a dizer que quanto mais usuários, maior será a necessidade da manutenção destas instalações. Por este motivo estaremos considerando como base de cálculo para distribuição dos custos o número de alunos de cada curso.

Utilizando o mesmo exemplo numérico:

Prédio com 96 salas de aula.

Valor consumido em manutenção das instalações no período R\$ 8.900,00

Cursos	Número de alunos	Valor do aluguel p/ sala x nº de salas ocupada = Custo de aluguel do curso
Direito	1400	R\$2.669,24
Administração	1248	R\$2.379,44
Marketing	920	R\$1.754,08
Comércio ext.	1100	R\$2.097,24
Total	4668	R\$8.900,00

Sendo assim:

$$\text{CMI X} = \frac{\text{VTM}}{\text{N}^\circ \text{ AT}} \times \text{N}^\circ \text{ AC}$$

Custo de manutenção das instalações atribuídos ao curso X = CMI X

Valor total consumido na manutenção das instalações = VTM

Número de alunos total= N° AT

Número de alunos por curso X = N° AC

Em relação à manutenção e conservação de equipamentos, acreditamos seguir a mesma lógica da manutenção das instalações, porém a fim de confirmar

esta hipótese deverá ser desenvolvido posteriormente um estudo sobre o comportamento e as possibilidades de medição destes custos.

Para evitar redundâncias e inconsistências optamos neste trabalho nos limitarmos a exemplificar as possibilidades de aplicação do custeio seqüencial no Evento 1 – Instalações Gerais, mesmo porque os Eventos 2 e 3, biblioteca e instalações e laboratórios especiais se instalados no mesmo prédio já terão seus custos distribuídos. Se instalados em outras dependências provavelmente poderão ter seus custos distribuídos pelo mesmo raciocínio ilustrado em nossos exemplos.

## 7 - Considerações finais

A ordenação das atividades acadêmicas desenvolvidas em uma Instituição de ensino superior em um Plano-seqüência nos permite, em uma rápida visualização, identificar as unidades de ação e os seus eventos e assim atribuir seus custos.

Neste breve ensaio demonstramos como poderia ser o cálculo de importantes elementos de custos das empresas de ensino superior, como aluguéis, energia elétrica e manutenções. Acreditamos que os mesmos cálculos podem ser aplicados a outros elementos, contribuindo desta forma para um mais acurado levantamento de custos e conseqüentemente melhores informações para tomadas de decisões.

Desta forma avaliações de desempenho poderão ser acompanhadas não somente pelos gestores, como pelo MEC ou até mesmo divulgadas para a comunidade, contribuindo para otimização dos resultados e a transparência das atividades tão valorizada atualmente por toda sociedade.

## Referências bibliográficas

BRASIL.Lei 4.024/1961.**Fixa as diretrizes e bases da educação nacional**.Brasília, 1961

BRASIL.Lei 5.540/1968.**Fixa normas de organização e funcionamento do ensino superior e sua articulação com a escola média**, e dá outras providências.Brasília, 1968

BRASIL.Lei 5.692/1971.**Fixa diretrizes e bases para o ensino de 1º e 2º graus**, e dá outras providências.Brasília, 2001

BRASIL.Lei 9394/1996. **Estabelece diretrizes e bases da educação nacional**.Brasília, 1996

BRASIL.Lei 10.172/2001.**Plano Nacional de Educação**.Brasília, 2001

BRASÍLIA.Ministério da Educação.Secretaria de Educação Superior.**Manual de Verificação in loco das condições institucionais**.Brasília, 2002.

FLAMHOLTZ, E.G. **Organizational control systems as a managerial tool.** California Management Review, v.22, n.2, p.50-59, Winter 1979.

YOSHITAKE, Mariano. **Teoria do Controle de Gestão.** Salvador. BRADEM Instituto Brasileiro de Doutores e Mestres em Ciências Contábeis: 2002.