

Gestão estratégica de custos e tomada de decisão: um estudo de caso em uma instituição de educação básica no município de São Paulo.

Alex Serafim Alves (FAATESP e UPM) - alex_mack2003@yahoo.com.br

Alexandre Salomão Dantes de Oliveira (UFRJ) - xandioliveira@yahoo.com

Resumo:

O objetivo geral deste trabalho foi verificar a contribuição da gestão estratégica de custos para o processo decisório em uma Instituição de Educação Básica no município de São Paulo. A pesquisa foi do tipo estudo de caso, e o método utilizado foi o qualitativo, o desenvolvimento ocorreu através da realização de entrevistas presenciais, observação direta e coleta de documentos. Os resultados obtidos através das informações coletadas com os gestores permitiram a verificação da contribuição positiva da gestão estratégica de custos para a tomada de decisão, sendo uma ferramenta essencial, principalmente em relação às decisões de: aumento de mensalidades, ampliação do espaço físico, controle da inadimplência, planejamento estratégico, formação de preços, projeção de orçamentos, encerramento de cursos e outras decisões. A contribuição do estudo deve-se aos resultados e ao modelo de gestão de custos apresentados que podem ser utilizados por qualquer instituição de ensino.

Palavras-chave: *Custos, Métodos de custeio e Tomada de decisão.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Gestão estratégica de custos e tomada de decisão: um estudo de caso em uma instituição de educação básica no município de São Paulo

Resumo

O objetivo geral deste trabalho foi verificar a contribuição da gestão estratégica de custos para o processo decisório em uma Instituição de Educação Básica no município de São Paulo. A pesquisa foi do tipo estudo de caso, e o método utilizado foi o qualitativo, o desenvolvimento ocorreu através da realização de entrevistas presenciais, observação direta e coleta de documentos. Os resultados obtidos através das informações coletadas com os gestores permitiram a verificação da contribuição positiva da gestão estratégica de custos para a tomada de decisão, sendo uma ferramenta essencial, principalmente em relação às decisões de: aumento de mensalidades, ampliação do espaço físico, controle da inadimplência, planejamento estratégico, formação de preços, projeção de orçamentos, encerramento de cursos e outras decisões. A contribuição do estudo deve-se aos resultados e ao modelo de gestão de custos apresentados que podem ser utilizados por qualquer instituição de ensino.

Palavras-chave: Custos, Métodos de custeio e Tomada de decisão.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1. Introdução

A intensa competição no ramo da educação com o aumento de investimentos públicos para melhoria da qualidade de ensino nas instituições de educação básica, leva às instituições privadas a buscar diferenciais e melhorias em seus processos para manter a competitividade no mercado.

Riccio et al. (1997) afirmam que para obter vantagens competitivas às organizações devem ter, basicamente, vantagem de custo ou diferenciação de produtos frente aos seus concorrentes para poderem ganhar mercado, acrescenta ainda à qualidade como requisito imprescindível.

As instituições de ensino têm como produto principal o curso, este é oferecido sob a forma de prestação de serviço, caracterizado por um conjunto de atividades oferecidas ao aluno composta por diversas disciplinas referentes a uma determinada área do conhecimento, com uma determinada carga horária para atingir os seus objetivos. (VICENTINI, 2004).

Soares et al. (2009) destacaram em pesquisa recente que os relatórios contendo informações relevantes para o negócio, compostos por indicadores que permitam a comparação de custos entre instituições semelhantes ajudam a demonstrar o que realmente agrega valor, é o que se espera de uma gestão de custos profissional.

Na atualidade verifica-se que os preços praticados pelas diversas instituições em alguns cursos são bem semelhantes (Guia de Escolas, 2011), portanto a qualidade é fator essencial para atrair clientes (alunos).

Diante do exposto, formulou-se o seguinte problema de pesquisa: Como a gestão de custos contribui para o processo de tomada de decisão em uma instituição de educação básica no município de São Paulo?

2. Referencial Teórico

2.1 Educação e Instituições de Ensino

A Lei 9.349 de 20/12/1996 denominada de LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (1996), em seu artigo 1º define: A educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais.

De acordo com o Ministério da Educação e Cultura (2011), a Educação Básica é composta pela Educação Infantil, Ensino Fundamental e Ensino Médio. O objetivo da Educação Básica é assegurar a todos os brasileiros a formação comum indispensável para o exercício da cidadania e fornecer-lhes os meios para progredir no trabalho e em estudos posteriores.

A seguir estão apresentados os tipos de instituições de ensino existentes no Brasil, bem como suas divisões e estrutura.

Instituições Públicas	Instituições Privadas
Instituições Públicas são criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público e estão classificadas em:	Instituições Privadas são mantidas e administradas por pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado e dividem-se, ou se organizam, entre Instituições privadas com fins lucrativos ou privadas sem fins lucrativos. Podem se organizar como:
Federais - mantidas e administradas pelo Governo Federal;	Instituições privadas com fins lucrativos ou Particulares em Sentido Estrito são instituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado. Sua vocação social é exclusivamente empresarial.
Estaduais - mantidas e administradas pelos governos dos estados;	Instituições privadas sem fins lucrativos podem ser, quanto a sua vocação social:
Municipais - mantidas e administradas pelo poder público municipal.	Comunitárias - Incorporam em seus colegiados representantes da comunidade. 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 - Constituídas por motivação confessional ou ideológica. Instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendam à orientação confessional e ideológica específicas; Filantrópicas - Aquelas cuja mantenedora, sem fins lucrativos, obteve junto ao Conselho Nacional de Assistência Social o Certificado de Assistência Social. São as instituições de educação ou de assistência social que prestem os 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. Organograma da Organização Administrativa.

Fonte: Ministério da Educação (2011), adaptado pelo autor.

Quadro 1 - Instituições de Ensino Públicas e Privadas

A Estrutura das Instituições de Ensino no Brasil pode ser assim apresentada conforme a figura 1:

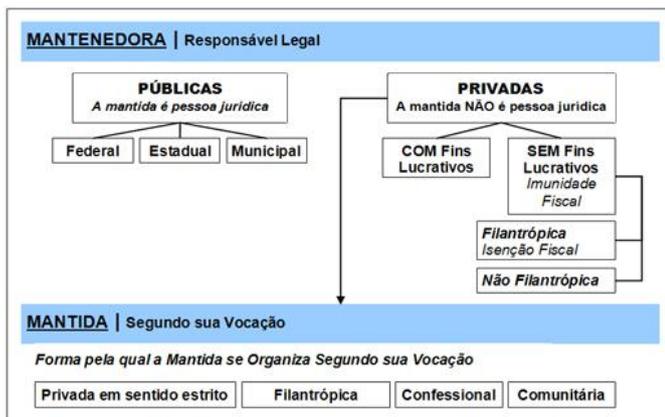


Figura 1 – Estrutura das Instituições de Ensino
 Fonte: Ministério da Educação e Cultura, 2011.

Ainda para o Ministério da Educação e Cultura (2011), os principais documentos norteadores da Educação Básica são: A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB, as LDBs regionais e locais, e o Plano Nacional de Educação - PNE, Lei nº 10.172/2001, que estabelecem metas decenais para todos os níveis e etapas da educação, apontando para que estados e municípios criem e estabeleçam planos semelhantes compatíveis com as metas nacionais.

2.2 Contabilidade de Custos

Para entender o sistema de custo de uma empresa ou instituição é necessário compreender a nomenclatura de alguns conceitos de custos, assim apresentados no quadro 2:

Nomenclatura	Definição
Gasto	É o sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço sendo esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro);
Investimento	Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s);
Custo	Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;
Despesa	Bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas;
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço;
Perda	Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

Fonte: Martins, (2001).

Quadro 2 – Nomenclatura de Custos

Para o custo, ainda existem outras definições para distingui-los entre diretos, indiretos, fixos ou variáveis.

Ching (2001) define assim os custos diretos e indiretos: Custos Diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados a um objeto de custo, bastando haver uma medida objetiva de consumo. Custos Indiretos: não podem ser diretamente apropriados a um objeto de custo, senão por meio de rateios estimados e arbitrários.

Os custos também podem ser variáveis quando o volume de produção ou prestação de um serviço aumenta e esse também, ou fixos quando independentemente de produzir mais ou menos esses continuam estáveis.

Atkinson et al. (2000) conceituaram os custos evitáveis que são aqueles que são eliminados quando uma peça, um produto, uma linha de produção ou segmento de negócio e descontinuado, nesse contexto ou se produz ou se faz uma terceirização.

Os conceitos de custos possuem muitas terminologias divulgadas por muitos autores e pesquisadores, como custos ocultos, custos de oportunidade, custos evitáveis etc.

2.3 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio compreendem o processo de identificar os diversos custos associados a um determinado produto ou um serviço, abordando tanto os custos diretos como os indiretos, (VICENTINI, 2004).

Ching (2001), afirma que método de custeio é a forma de apropriação dos custos.

Os métodos mais conhecidos de custeio são: custeio por absorção, custeio direto ou variável, custeio standard ou padrão e por fim o custeio baseado em atividades.

No Brasil existe grande resistência das esferas fiscais para utilização dos métodos de custeio existentes, sendo o método de custeio absorção o mais utilizado e os demais ficando apenas para análises gerenciais, neste trabalho serão explicados os dois métodos mais utilizados: custeio por absorção e o custeio direto ou variável.

2.3.1 Custeio por Absorção

O Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos, que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, o qual todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos. (MARTINS, 2001).

Ching (2001), afirma que as vantagens desse método são: reconhecer a estrutura dos custos atuais, já que todas as despesas, tanto diretas como indiretas, são levadas em consideração e todos os custos são debitados aos centros ou unidades de custos, além da avaliação dos estoques pelo custo total.

2.3.2 Custeio Direto ou Variável

O Custeio direto ou variável é o método que apropria todos os custos variáveis, quer sejam diretos ou indiretos, ignorando a parcela fixa do custo indireto de fabricação, tratando-a como despesa do período e indo diretamente para o resultado. (CHING, 2001).

Para Martins (2001), a principal utilidade do custeio variável e a tomada de decisões, pois esse custeio tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; e o resultado medido dentro do seu critério é mais facilmente interpretado pela administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los como despesas já que independem dos diversos produtos.

Ainda Martins (2001), afirma que os Princípios Contábeis, Auditores e o Fisco não admitem esse método de custeio, que fere o Princípio Contábil do regime de competência e a confrontação, pelo fato de ao reconhecer o custo fixo como despesa a venda de um produto descarregaria o custo fixo total no momento dessa venda, à medida que se tivermos produtos para serem vendidos amanhã, a parcela devida desses produtos também deverá ser apropriada amanhã.

Um conceito muito utilizado no sistema de custeio variável é o conceito de margem de contribuição, sendo este o valor remanescente das receitas de venda após a subtração das despesas variáveis, portanto, trata-se do montante disponível para cobrir despesas fixas e gerar lucro no período (GARISSON, 2007).

Segundo Vicentini (2004), o método de custeio variável é considerado o mais apropriado para: planejamento do lucro em curto prazo, fornecimento à administração de informações para a tomada de decisão e controle gerencial, além da determinação da margem de contribuição, ferramenta importante para a determinação do ponto de equilíbrio e análise do custo volume lucro.

Contudo, o manual do Sistema de Apuração de Custos (SAC) do MEC, considera o método muito limitado para aplicação nas Instituições de Ensino, pelo fato delas terem uma grande estrutura de custos fixos, (VICENTINI, 2004).

2.4 Gestão estratégica de custos

De acordo com Govindarajan e Shank (1997) a análise de custos é vista como o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas. Em que se difere a gestão estratégica de custos? É uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, na qual os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais, a qual os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável.

De acordo com Porter apud Govindarajan e Shank (1997) das escolhas estratégicas básicas, uma empresa pode competir ou tendo menores custos (liderança de custos) ou oferecendo produtos superiores (diferenciação do produto).

A Gestão Estratégica de custos na definição de Perez Júnior et al. (1999) é em síntese, uma abordagem para melhoria contínua de desempenho, ao utilizar informações mais relevantes para as tomadas de decisões, em comparação com abordagens tradicionais das análises de custos. Ainda para Perez Júnior et al. (1999) a Gestão Estratégica de Custos proporciona vantagens como:

- 1) um poderoso instrumento para tomadas de decisão;
- 2) a focalização dos esforços de melhoria, com resultados mensuráveis;
- 3) o aprimoramento na capacidade da empresa de criar e agregar valores.

Menegat (2006) estudou 15 Instituições de Ensino do Sistema ACAFE (Associação Catarinense das Fundações Educacionais) em Santa Catarina e constatou que a maioria das Instituições de Ensino utilizava o sistema de custeio variável, sendo este considerado um dos mais eficientes para auxílio da gestão e ainda complementa que a maioria das escolas que utilizam esse método apresentam constantes resultados positivos enquanto que às demais, que seguem o método de custeio por absorção alteram entre resultados positivos e negativos.

2.5 - Tomada de decisão

O tratamento dos dados de custos para uma gestão eficaz envolve muitos conceitos da chamada Contabilidade Gerencial. Segundo Atkinson et al. (2000) contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas. A informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas.

De acordo com Simon (1972), a tomada de uma decisão é um acontecimento cotidiano e essencial em todas as organizações e, apesar dos estudos acerca deste assunto, cabe, ainda, localizar aquilo que os gestores levam em conta ao tomarem decisões, isto é, o que é precedente, o que consideram de segunda importância e, ainda, o que deve ser reputado como insignificante.

Stoner e Freeman (1992) dividem o processo de decisão em dois níveis: decisões programadas e decisões não programadas. Às decisões programadas são caracterizadas pela solução de problemas rotineiros e são estabelecidas por meio de procedimentos, regras e hábitos - e, primordialmente, as decisões não programadas são aquelas que buscam soluções específicas por meio de um processo não estruturado, a fim de solucionar problemas não rotineiros, que se constitui das seguintes etapas conforme quadro 3:

Etapa	Crítérios
Exame de situação	definir o problema, identificar os objetivos da decisão e diagnosticar a causa;

continuação – quadro 3	
Criação de alternativas	precisam ser criativas;
Avaliação e seleção de alternativas	escolher a mais apropriada à situação;
Efetivação e acompanhamento da decisão	engloba o planejamento da implantação, a efetivação do plano e o acompanhamento dessas implementações e, após, seguem-se os devidos ajustes.

Fonte: Stoner e Freeman (1992), adaptado pelo autor.

Quadro 3 – Etapas para a tomada de decisão

3. Métodos de Pesquisa

O método de pesquisa desenvolvido nesse estudo foi o qualitativo, coletando as informações através da realização de entrevistas presenciais, observações diretas e análise de documentos. De acordo com Neves (1996), nas pesquisas qualitativas é frequente que o pesquisador procure entender os fenômenos, segundo as perspectivas da situação estudada e, a partir daí, situe sua interpretação dos fenômenos estudados, dela faz parte à obtenção de dados descritivos mediante contato direto e interativo do pesquisador com a situação objeto de estudo.

Para o desenvolvimento do trabalho foi elaborado um protocolo de realização do estudo de caso servindo de guia para realização do trabalho, seguindo às seguintes etapas: revisão da literatura, definição da unidade de caso, obtenção de autorização para pesquisa, elaboração do instrumento de coleta de dados, coleta dos dados, análise e interpretação dos resultados.

Diante do exposto, o presente estudo caracteriza-se como um estudo de caso, o qual buscou-se a percepção dos gestores sobre a importância da gestão de custos para a tomada de decisão em uma Instituição de Educação Básica.

Para Beuren (2009) et al. o estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo de um único caso, sendo preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico, sem descartar a possibilidade da realização da pesquisa com casos múltiplos.

Yin (2010) afirma que o estudo de caso conta com muitas das mesmas técnicas que a pesquisa histórica, mas adiciona duas fontes de evidências geralmente não incluídas no repertório do historiador: observação direta dos eventos sendo estudados e entrevistas das pessoas envolvidas nos eventos.

4. Unidade de caso e coleta de dados

A unidade de caso deste estudo é uma Instituição Privada de Educação no município de São Paulo, que atua no ramo educacional oferecendo cursos desde a Educação Infantil até o Ensino Superior, esta é caracterizada de acordo com as definições do MEC, como uma entidade sem fins lucrativos, neste estudo foram utilizados somente os cursos da Educação Básica para análise devido a grande concorrência existente tanto por parte das instituições públicas como das instituições particulares ou privadas.

Os dados foram coletados a partir de contatos realizados com a Instituição e agendamento para entrevistas com os seguintes integrantes: Controller, Supervisor de Controladoria, Analistas de Controladoria e Contabilidade, sendo utilizado para esta um questionário estruturado (Anexo 1).

5. Análise dos dados e resultados

Para facilitar a compreensão do estudo de caso, a análise dos dados seguiu a estrutura dos objetivos: geral e específicos que o estudo propôs, assim apresentando a interpretação dos dados obtidos em entrevistas presenciais estruturadas com os gestores da unidade de caso.

Objetivo Geral - Verificar a contribuição da gestão de custos para o processo de tomada de decisão em uma Instituição de Educação Básica do município de São Paulo.

Objetivo específico 1 – Identificar o modelo de gestão de custos adotado pela Instituição de Educação Básica:

Segundo entrevista com o gestor e análise documental dos relatórios contábeis da instituição esta utiliza o método de custeio por absorção para apuração dos seus custos, e a principal informação utilizada para apuração dos custos provém do departamento contábil após o fechamento mensal, utilizando-se das contas de receitas, custos e despesas, e dos centros de custos produtivos, de apoio e administrativo.

“O método de custeio adotado pela instituição, o método por absorção é o melhor para tomada de decisão como afirma o gestor de Controladoria, ainda que os rateios possam prejudicar a tomada de decisão estes são sempre discutíveis”.

A estrutura de custos apresentou 70% de custos diretos, assim sendo o valor restante possui menor porcentagem podendo não afetar tanto os resultados quando ocorrem as distribuições dos rateios.

A distribuição dos custos ocorre em quatro etapas: primeiramente os custos diretos são alocados aos cursos respectivos; segundo incluem-se os gastos administrativos referentes a um grupo de cursos, terceiro – rateio dos centros de apoio da unidade e quarto – Rateio dos Gastos Administrativos da Instituição, esse modelo pode ser observado nas planilhas relacionadas no Anexo 2.

1ª. Etapa da margem de contribuição

Tabela 1 – 1ª Etapa da Margem de Contribuição

1 - Receita de Mensalidades	1.315,10
1.1 - (-) Descontos	(0,00)
2 - Custos Diretos	(943,40)
2.1 - Salários Aulas	650,00
2.2 - Encargos Sociais Aulas	270,00
2.3 - Professores Contratados	
2.4 - Custeios Diretos	23,40
3 – (1ª) Margem de Contribuição	371,70

Fonte: Modelo de Relatório da Instituição (2011).

2ª. Etapa da margem de contribuição - O resultado obtido na primeira margem de contribuição é subtraído pelos custos indiretos, chegando assim ao resultado da segunda margem de contribuição.

Tabela 2 – 2ª Etapa da Margem de Contribuição

3 – (1ª) Margem de Contribuição	371,70
4 - Custos Indiretos	(159,90)
4.1 - Salários Adm. Cursos	50,00
4.2 - Encargos Sociais Adm. Cursos	38,20
4.3 - Materiais	25,00
4.4 - Conservação e Manutenção	5,00
4.5 - Serviços de Terceiros	4,80
4.6 - Utilidades e Serviços	3,90
4.7 – Seguros	1,0
4.8 - Locações e Arrendamentos	2,0
4.9 - Propaganda e Publicidade	3,30
4.10 - Viagens e Estadas	12,00
4.11 - Outras Despesas / Financeiras	4,70

Continuação - Tabela 2	
4.12 – Depreciação	10,20
5. (2ª) Margem de Contribuição	211,80

Fonte: Modelo de Relatório da Instituição (2011).

3ª. Etapa da margem de contribuição - o resultado obtido na segunda margem de contribuição é subtraído pelos valores dos centros de apoio, chegando assim à terceira margem de contribuição.

Tabela 3 – 3ª Etapa da Margem de Contribuição	
5. (2ª) Margem de Contribuição	211,80
6. Centros de Apoio	(125,00)
6.1 - Administração das Unidades	60,00
6.2 – Supervisão de Desen. Humano	40,00
6.3 - Apropriação Cond.	10,00
6.4 Apropriação Seção de Transporte	15,00
7 - (3ª) Margem de Contribuição	86,80

Fonte: Modelo de Relatório da Instituição (2011).

4ª. Etapa resultado final do período - o resultado obtido na terceira margem de contribuição é subtraído pelos valores dos rateios dos gastos administrativos, chegando assim ao resultado final ou superávit/ déficit líquido.

Tabela 4 – 4ª Etapa resultado final do período	
7 - (3ª) Margem de Contribuição	86,80
8 - Rateios Gastos Administrativos	(14,70)
9 - Total Geral de Custos	1.243,10
10 – (4ª) – Margem de contribuição Resultado	72,00

Fonte: Modelo de Relatório da Instituição (2011)

Quando ocorre um resultado negativo conforme as tabelas apresentadas, os custos do curso são revisados para verificar alternativas e soluções para melhoria dos resultados, além disso, leva-se em consideração a importância do curso para a margem, e caso seja necessário pode proceder-se o encerramento do curso.

O fator principal de distribuição dos rateios é o número de alunos que pode limitar algumas análises, visto que para uma ampliação do número de alunos a Instituição teria que aumentar o seu espaço físico para atender uma maior demanda.

Os gestores afirmaram a existência de análise com base no conceito de margem de contribuição para a cobertura de custos fixos e variáveis, que pode ser analisada também nas tabelas demonstradas nos anexos 2 e 3, com isso, percebe-se que existe a adoção de dois métodos: o método de custeio por absorção e o método de custeio variável, desse modo os gestores buscam as melhores alternativas que possam apoiar os processos decisórios, cabendo verificar a viabilidade de cada situação.

A estrutura de custos apresentou 70% de custos diretos, assim sendo o valor restante possui menor porcentagem podendo não afetar tanto os resultados quando ocorrem as distribuições dos rateios.

Analisando a tabela 1, observou-se que a afirmação do gestor 1 de que os custos diretos de um curso são de praticamente o salário de um professor e correspondem a 70% da receita do valor da aula, realmente estão de acordo com o estudo, pois os valores de Salários e Encargos Sociais dos Professores somados representam estão acima destes Custos.

Objetivo específico 2 – Verificar como ocorre o processo de Tomada de Decisão na Instituição de Educação Básica?

As decisões tomadas na Instituição ocorrem nos dois modelos apresentados por Stoner e Freeman, (1992), e estão estruturadas no seguinte modelo: as decisões programadas são mais utilizadas pela presidência e diretoria da empresa, considerando o planejamento estratégico existente, e em relação às decisões não programadas estão inseridas no contexto diário da organização, cabendo à execução dessas aos gerentes institucionais. Objetivo específico 3 – Verificar como a Gestão de Custos contribui para o processo de tomada de decisão segundo a percepção do Gestor de Controladoria da Instituição:

Através da percepção dos gestores da área de custos observou-se que a Gestão de Custos é uma ferramenta essencial e necessária para apoiar o processo de decisão da Instituição sendo útil nos pontos verificados por Menegat (2006) como: aumento das mensalidades, ampliação do espaço físico, bem como outros como o controle da inadimplência, o apoio ao planejamento estratégico, à antecipação de decisões, a formação de preços, a projeção de orçamentos e suas variações, conforme demonstrados no quadro 4.

Fato ou acontecimento	Tomada de Decisão	Relatórios de Suporte
Aumento da inadimplência	Criação de novos financiamentos para negociação.	Relatório de devedores por curso (confidencial).
Aumento da demanda	Ampliação do espaço físico para abertura de novas turmas	Relação candidatos x vagas
Abertura ou oferta de novo curso	Formação de Preços	Preços da concorrência, pesquisas de mercado (confidencial).
Elaboração do orçamento anual	Projeção dos Orçamentos	Consolidado por unidade e Projeção de Resultados por unidade. (anexos 2 e 3).
Margem de contribuição negativa, prejuízo operacional e ponto de equilíbrio abaixo do esperado.	Encerramento de cursos	Relatórios gerenciais de Custos e Resultados por cursos.

Quadro 4 – Tomada de decisão e relatórios de suporte.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme o conceito de Porter apud Govindarajan e Shank (1997) que afirmou que às organizações para manterem-se competitivas devem ter baixo custo ou diferenciação, notou-se que a instituição investe na diferenciação, buscando diversificar o seu produto (curso) oferecendo atividades extracurriculares: escola de esportes (judô, futsal, basquete, vôlei, handebol, atletismo, xadrez, ginástica de solo, e ginástica rítmica desportiva).

A análise documental dos relatórios expostos nos anexos demonstraram os controles que a Instituição de Educação Básica mantém para apurar os seus custos e pode servir de modelo para aquelas escolas que ainda não possuem um sistema de controle de custos.

Considerações Finais

O objetivo geral do trabalho foi verificar a contribuição da Gestão de Custos para o processo de tomada de decisão no universo de uma Instituição de Educação Básica no Município de São Paulo.

Nas tomadas de decisões os relatórios mais apropriados são o Demonstrativo de Resultado Consolidado Unidade (anexo 2), que apresenta uma visão geral do resultado da empresa e a contribuição de cada curso para o período e o relatório de Projeção de Resultados por Unidades (anexo 3), que relaciona receitas, custos e despesas por unidade.

A tomada de decisão ocorre nos dois modelos: programadas e não programadas, sendo a primeira a atribuída à presidência e direção da Instituição e a segunda aos gerentes de nível médio.

Conforme as afirmações considera-se que a Gestão de Custos contribui positivamente para a tomada de decisão na Instituição de Educação Básica, e às informações contábeis realizadas servem de base para análise e apuração dos custos.

A limitação desse estudo é a impossibilidade de generalizar os resultados obtidos, considerando a unidade de desenvolvimento do trabalho que não necessariamente pode ser igual às outras Instituições de Educação Básica.

Esse estudo contribuiu para desenvolver modelos de Gestão de Custos em Instituições de Ensino em todos os níveis: infantil, fundamental, médio e superior, bem como, para chamar a atenção dos gestores das Instituições e do meio acadêmico para o desenvolvimento de um tema tão relevante é pouco explorado.

Finalmente conclui-se que a Gestão de Custos é Estratégica para o desenvolvimento e funcionamento da Instituição Particular de Educação Básica, considerando que a sua maior finalidade é apoiar o processo de tomada de decisão, sendo essencial para que se mantenha competitiva no mercado em que atua.

Referências

ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R. S. et al. **Contabilidade Gerencial**, São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL, **Lei 9.349 de 20/12/1996**, denominada de LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

BRASIL, **Ministério da Educação (MEC)**, sitio oficial disponível em www.portal.mec.gov.br, acesso: Junho, 2011.

BEUREN, Ilse Maria, et al. **”Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática”**, 3ª Ed. – 4 reimp., São Paulo, Atlas: 2009.

CHING, Hong Yuh, **Manual de Custos de Instituições de Saúde: Sistemas Tradicionais de Custos e Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)**, São Paulo; Atlas, 2001.

GARISSON, Ray H. et al., **Contabilidade Gerencial**, Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GOVINDARAJAN, Vijay; SHANK, John K. ; **“A revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos”**; tradução de Luiz Orlando Coutinho Lemos; 2ª ed.; Rio de Janeiro: Campus, 1997.

GUIA DE ESCOLAS 2011, 9º edição, São Paulo: Editora Educacional, 2011.

MARTINS, Eliseu, **Contabilidade de Custos: inclui o ABC**, São Paulo: Atlas, 2001.

MENEGAT, Valdenir; **Utilização dos Sistemas de Custos pelas Instituições de Ensino Superior do Sistema ACADE-SC**, 6 Congresso de Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo: 2006.

NEVES, José Luis. **Pesquisa Qualitativa – Características, Usos e Possibilidades**. São Paulo, 1996. Disponível em <http://www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/C03-art06-pdf>. Acesso em 13 set.2007, 12:20.

PEREZ JUNIOR, JOSÉ HERNANDEZ, et al., **“Gestão Estratégica de Custos”**, São Paulo: Atlas, 1999.

RICCIO, Edson Luiz, JUNIOR, Antonio Robles, GOUVEIA, Joaquim J. F. Aguiar, **Sistema de Custos Baseado em Atividade nas Empresas de Serviços**, V Congresso Internacional de Custos, Acapulco, GRO, México: 1997.

SIMON, Herbert. **A capacidade de decisão e liderança**. Rio de Janeiro: Cultura, 1972.

SOARES, Thiago; SERRA, Fernando; MAZON, Gisele; MELO, Pedro Antônio de; **“Modelagem de estruturas de custos em Instituição de Ensino Superior”**, RACE, Unoesc, v. 8, n. 2, p. 267-290, jul./dez. 2009

STONER, James A. F; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1992.

VICENTINI, Heitor, **Um Sistema de Custos para as Universidades Particulares: um estudo e uma experiência**, Atibaia: FAAT, 2004.

YIN, Robert K., **“Estudo de caso: planejamento e métodos”**, tradução Ana Thorell, 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ANEXO 1

Questões da entrevista com os gestores da Instituição de Educação.

Questão	Descrição
1	A Instituição possui um Sistema de Apuração de Custos? Qual o método de Custeio adotado?
2	O Sistema de Custos utilizado atende as necessidades informacionais em tempo, conteúdo e forma?
3	Quais são as principais informações utilizadas para apuração dos custos?
4	O método de custeio por absorção é um dos mais utilizados pelas Instituições de Ensino, o que o gestor acha em relação às críticas dos pesquisadores sobre este método principalmente no que se diz respeito aos rateios arbitrários utilizados, eles podem prejudicar a tomada de decisão?
5	A rede pública de ensino tem recebido incentivos financeiros para melhorar a qualidade da educação, o programa Fundeb foi um destes primeiros agora está em vigor o Fundeb ampliando o número de alunos que podem ser beneficiados com este programa, como o Gestor avalia estes incentivos e existe alguma preocupação em relação à possibilidade de a escola pública conquistar os alunos (clientes) da rede particular de ensino?
6	Qual a importância da Gestão de custos para tomada de decisão em relação a aumento das mensalidades, encerrar um curso, expandir espaço físico?
7.	Qual a importância da Gestão de Custos para tomada de decisão quando da comparação dos seus custos com os da concorrência?
8.	Uma pesquisa realizada em uma Instituição de Ensino fez referências à existência de custos ocultos atribuídos à evasão dos alunos do curso que conseqüentemente reduzem a receita da Instituição, como é tratado esse assunto em sua Instituição? Existe algum controle desses números?
9.	Num contexto geral como a Gestão de Custos contribui para o processo de tomada de decisão?
10.	Qual o principal relatório ou tipo de informação mais utilizado para a tomada de decisão?
11.	Como funciona o processo de tomada de decisão na Instituição? As decisões normalmente são programadas ou não programadas?
12.	O Sistema ABC seria uma boa ferramenta para a Instituição considerando a possibilidade de tratar a ociosidade de alguns cursos?
13.	Existem críticas sobre os diversos métodos de custeio, em sua opinião algum deles é superior, ou a utilização destes em conjunto podem trazer melhores benefícios para a análise?
14.	Como funciona o processo de Alocação dos Custos e das Margens de Contribuição ou Resultados?
15.	Como é tratada de a inadimplência na Instituição e os seus custos?
16.	A Instituição possui algum programa de redução de custos? Esse programa é compulsório ou espontâneo?
17.	O conceito de margem de contribuição é utilizado para auxiliar na tomada de decisão? Como é utilizado?
18.	Qual o principal benefício que os Sistemas de Custos pode proporcionar para uma Instituição de Educação Básica?
19.	Papel dos custos planejados na Avaliação do Desempenho. (questão alternativa 5 alternativas pouco importante até muito importante)
20.	Importância de conceitos como orçamento flexível para controle de custos de Fabricação. (questão alternativa 5 alternativas pouco importante até muito importante)
21.	Importância observada dos orçamentos. (questão alternativa 5 alternativas pouco importante até muito importante)
22.	Importância da Análise dos custos de marketing. (questão alternativa 5 alternativas pouco importante até muito importante)
23.	Importância do custo de produto como um dado na decisão de preço. (questão alternativa 5 alternativas pouco importante até muito importante)
24.	Importância da análise de custo do concorrente. (questão alternativa 5 alternativas pouco importante até muito importante)

ANEXO 2

Demonstrativo de Resultado	Consolidado Unidade				
	Acumulado				
ITENS	Educação Infantil	Ensino Fundamental I	Ensino Fundamental II	Ensino Médio	Total Escola
1 - Receita de Mensalidades	1.315,1 100,0	4.536,7 100,0	4.517,6 100,0	1.994,6 100,0	12.364,0 100,0
1.1 - (-) Descontos					
1.2 - Receita Líquida	1.315,1 100,0	4.536,7 100,0	4.517,6 100,0	1.994,6 100,0	12.364,0 100,0
1.3 - Equacionamento de Bolsas					
1.4 - Estorno Benefício Educacional					
1.5 - Receita Líquida Equacionada	1.315,1 100,0	4.536,7 100,0	4.517,6 100,0	1.994,6 100,0	12.364,0 100,0
2 - Custos Diretos	943,4 71,7	3.179,2 70,1	3.312,3 73,3	1.428,1 71,6	8.863,0 71,7
2.1 - Salários Aulas	650,0 49,4	2.750,0 60,6	2.350,0 52,0	980,0 49,1	6.730,0 54,4
2.2 - Encargos Sociais Aulas	270,0 20,5	411,2 9,1	960,0 21,3	443,9 22,3	2.085,1 16,9
2.3 - Professores Contratados					
2.4 - Custeios Diretos	23,4 1,8	18,0 0,4	2,3 0,1	4,2 0,2	47,9 0,4
3 - Margem de Contribuição	371,7 28,3	1.357,5 29,9	1.205,3 26,7	566,5 28,4	3.501,0 28,3
4 - Custos Indiretos	159,9 12,2	402,4 8,9	300,0 6,6	146,7 7,4	1.009,1 8,2
4.1 - Salários Adm. Cursos	50,0 3,8	202,2 4,5	151,9 3,4	50,0 2,5	454,1 3,7
4.2 - Encargos Sociais Adm. Cursos	38,0 2,9	118,3 2,6	87,5 1,9	45,0 2,3	288,8 2,3
4.3 - Materiais	25,0 1,9	39,2 0,9	28,7 0,6	29,0 1,5	121,9 1,0
4.4 - Conservação e Manutenção	5,0 0,4	6,8 0,1	0,1 0,0	0,7 0,0	12,6 0,1
4.5 - Serviços de Terceiros	4,8 0,4	3,0 0,1	1,9 0,0	1,6 0,1	11,2 0,1
4.6 - Utilidades e Serviços	3,9 0,3	7,1 0,2	5,4 0,1	4,4 0,2	20,8 0,2
4.7 - Seguros	1,0 0,1	1,0 0,0	1,0 0,0	1,0 0,1	4,0 0,0
4.8 - Locações e Arrendamentos	2,0 0,2	2,0 0,0	2,0 0,0	2,0 0,1	8,0 0,1
4.9 - Propaganda e Publicidade	3,3 0,3	4,5 0,1	0,1 0,0	0,1 0,0	8,0 0,1
4.10 - Viagens e Estadas	12,0 0,9	5,0 0,1	13,0 0,3	7,0 0,4	37,0 0,3
4.11 - Outras Despesas / Financeiras	4,7 0,4	6,7 0,1	1,9 0,0	1,2 0,1	14,5 0,1
4.12 - Depreciação	10,2 0,8	6,8 0,2	6,6 0,1	4,7 0,2	28,3 0,2
5. (2ª) Margem de Contribuição	211,8 16,1	955,0 21,1	905,3 20,0	419,8 21,0	2.491,9 20,2
6. Centros de Apoio	125,0 9,5	262,3 5,8	201,2 4,5	244,8 12,3	833,3 6,7
6.1 - Administração das Unidades	60,0 4,6	150,0 3,3	120,0 2,7	170,0 8,5	500,0 4,0
6.2 - Superi. de Desenv. Humano	40,0 3,0	44,3 1,0	26,2 0,6	48,8 2,4	159,3 1,3
6.3 - Apropriação Cond.	10,0 0,8	54,0 1,2	15,0 0,3	14,0 0,7	93,0 0,8
6.4 - Apropriação Seção Transporte	15,0 1,1	14,0 0,3	40,0 0,9	12,0 0,6	81,0 0,7
7 - (3ª) Margem de Contribuição	86,8 6,6	692,7 15,3	704,1 15,6	175,1 8,8	1.658,6 13,4
8 - Rateios Gastos Administrativos	14,7 1,1	710,0 15,7	640,0 14,2	18,9 0,9	1.383,6 11,2
9 - Total Geral Custos	1.243,1 94,5	4.554,0 100,4	4.453,5 98,6	1.838,4 92,2	12.089,0 97,8
10 - Resultado Final	72,0 5,5	(17,3) -0,4	64,1 1,4	156,2 7,8	275,01 2,2

ANEXO 3**PROJEÇÃO DOS RESULTADOS
DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS DE FEVEREIRO**

Centro de Custos: Ensino Fundamental 5ª a 8ª série

em R\$ 1000

Unidade: São Paulo

DESCRIÇÃO DA CONTA	Mensal			Acumulado		
	Orçado	Realizado	Percentual	Orçado	Realizado	Percentual
SALÁRIOS	103,00	101,00	(1,94)	206,00	205,00	(0,49)
DESCANSO SEM E HORA ATIV	23,18	22,00	(5,09)	46,36	46,13	(0,51)
ENCARGOS SOCIAIS	9,27	8,25	(11,00)	18,54	18,45	(0,49)
PROVISÕES	31,51	30,45	(3,36)	63,02	62,50	(0,83)
BENEFICIOS	6,30	5,60	(11,11)	12,60	10,50	(16,67)
APERFEIÇOAMENTO PESSOAL	0,30	-	(100,00)	0,60	0,20	(66,67)
TOTAL DE PESSOAL	173,56	167,30	(3,61)	347,12	342,78	(1,25)
DESPESA C/MATERIAL	0,20	0,25	25,00	0,40	0,45	12,50
CONSERVE E MANUTENÇÃO	0,10	0,15	50,00	0,20	0,20	-
SERVIÇOS DE TERCEIROS	0,30	0,25	(16,67)	0,60	0,78	30,00
SERVIÇOS PÚBLICOS	0,02	0,03	50,00	0,04	0,05	25,00
DESPESAS TRIBUTÁRIAS	0,05	0,04	(20,00)	0,10	0,14	40,00
ALUGUEIS	0,05	0,05	-	0,10	0,05	(50,00)
SEGUROS	-	-	-	-	-	-
VIAGENS E ESTADA	-	-	-	-	-	-
PROPAGANDA E PUBLICIDADE	-	-	-	-	-	-
OUTRAS DESPESAS	0,05	0,06	20,00	0,10	0,11	10,00
DEPRECIÇÃO	0,02	0,02	-	0,04	0,04	-
TOTAL DE CUSTEIOS	0,79	0,85	7,59	1,58	1,82	15,19
TOTAL GERAL	174,35	168,15	(3,56)	348,70	344,60	(1,18)
MENSALIDADES	513,39	495,00	(3,58)	1.026,77	990,00	(3,58)
(-) BOLSAS	102,68	91,58	(10,81)	205,35	183,15	(10,81)
RECEITAS OPERACIONAIS	410,71	403,43	(1,77)	821,42	806,85	(1,77)
SUPERAVIT/(DEFICIT)	236,36	235,28	(0,46)	472,72	462,26	(2,21)

Obs: Acumulado refere-se a soma dos meses realizados, neste caso os meses da Jan e Fev