Gestão Estratégica de Custos na Atividade Escolar Um Estudo de Caso

Daniel Pacheco Lacerda
Marcelo Klippel
André Luiz Koetz

Resumo:

O presente artigo busca apresentar uma solução para a problemática de gestão e controle de custos de operação em uma atividade escolar, visando minimizar o impacto que a estrutura tradicional de operação proporciona neste segmento. Os autores evidenciam a necessidade de redução de custos, confrontando o sistema tradicional e o sistema ABC Activity Based Costing. É apresentando um estudo de caso em uma escola particular, buscando exemplificar e comprovar a significativa contribuição do sistema de custeio ABC para a empresa em questão. O artigo também ressalta a importância da gestão de custos como uma vantagem estratégica e competitiva para o segmento escolar. Finalmente, são apresentados as principais modificações e avanços observados na estrutura da organização, evidenciando os modelos propostos e implementados, buscando uma contraposição ao modelo tradicional, bem como as principais vantagens observadas neste sistema de gestão de custos para escolas particulares.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Gestão Estratégica de Custos na Atividade Escolar – Um Estudo de Caso

Autores:

Daniel Pacheco Lacer
Mestrado em Administração de Empresas
Universidade do Vale do Rio Sinos (UNISINOS)

Marcelo Klippel
Mestrado em Administração de Empresas
Universidade do Vale do Rio Sinos (UNISINOS)

André Luiz Koetz
Mestrado em Administração de Empresas
Universidade do Vale do Rio Sinos (UNISINOS)

Resumo

O presente artigo busca apresentar uma solução para a problemática de gestão e controle de custos de operação em uma atividade escolar, visando minimizar o impacto que a estrutura tradicional de operação proporciona neste segmento. Os autores evidenciam a necessidade de redução de custos, confrontando o sistema tradicional e o sistema ABC – *Activity Based Costing*. É apresentando um estudo de caso em uma escola particular, buscando exemplificar e comprovar a significativa contribuição do sistema de custeio ABC para a "empresa" em questão. O artigo também ressalta a importância da gestão de custos como uma vantagem estratégica e competitiva para o segmento escolar. Finalmente, são apresentados as principais modificações e avanços observados na estrutura da organização, evidenciando os modelos propostos e implementados, buscando uma contraposição ao modelo tradicional, bem como as principais vantagens observadas neste sistema de gestão de custos para escolas particulares.

1. Introdução

Durante as décadas que antecederam os anos 90, como ocorria a alguns setores da economia nacional, as escolas particulares viviam um ritmo de grande prosperidade, onde a procura por vagas escolares era por vezes maior que a oferta. O mesmo segmento tem presenciado nos últimos anos, a queda do poder aquisitivo da população, denotando uma reversão na tranqüilidade existente. Hoje, se verifica a necessidade das escolas terem maior orientação para o mercado, bem como manterem uma correta gestão de seus recursos, possibilitando uma busca constante por preços competitivos entre as concorrentes do setor.

Na impossibilidade de agirem como o segmento industrial, que aumenta seu índice de produtividade através de novas tecnologias, da qualificação da força produtiva ou através de novas formas de produção, a escola tradicional pode apenas manter o mesmo número de alunos, desde o início do período letivo até o seu final. Excepcionalmente e em número muito pequeno, podem ocorrer transferências de

outras unidades de ensino, fazendo aumentar a receita por turma. Porém, há uma tendência natural para a queda do número de alunos, o que necessariamente significa aumento de custo por aluno nesta mesma classe.

A própria estrutura e a organização do segmento escolar, em virtude inclusive das disposições legais existentes, determinam a possibilidade da escola vir a ter prejuízos crescentes ao longo do tempo, uma vez que na realidade predominante a maioria das instituições de ensino, torna-se inviável, para não dizer impossível, a inclusão de novos alunos durante o decorrer do período letivo.

Com certa freqüência, algumas turmas são canceladas por insuficiência de alunos, ou ainda, tornam-se deficitárias e são obrigadas a serem mantidas, configurando e comprovando a tendência natural de custos crescentes no setor de ensino. Mesmo a inadimplência tem característica particular, já que ao contrário de outras áreas que podem ter os produtos reavidos ou a negação do fornecimento, neste setor, o cliente pode continuar a utilizar os serviços de ensino e administrativos mesmo sem a contra-prestação do pagamento.

Podem-se estabelecer diversos fatores que explicam as relações entre clientes e escolas, onde, enumerando-se os diferentes tipos de ensino oferecidos, como por exemplo, o Ensino Fundamental, Ensino Médio, Ensino Técnico, Ensino Profissionalizante, Ensino Superior e Ensino de Pós-Graduação, determinariam as características próprias de cada mercado.

Neste estudo de caso, os autores privilegiaram o setor de Ensino Profissionalizante, onde há uma concorrência estabelecida entre grandes redes de ensino nacionais e estaduais e escolas particulares, que de forma pulverizada, normalmente em pequenas instituições, atuam junto às classes de menor poder aquisitivo da sociedade. Neste mercado, as matrículas de alunos se dão em períodos pré-determinados e, a partir de então, do início da turma até o seu final, a entrada de novos alunos é algo de rara ocorrência.

Cabe ressaltar que, com a evidente existência de entidades em nível de excelência no ensino profissionalizante, também não podemos negar a existência daquelas que, em virtude das situações antes expostas, apresentam queda de qualidade para todos os alunos, inclusive os adimplentes, conseqüência da diminuição de atividades e de recursos, devido à necessidade de sobrevivência em um mercado competitivo.

Seguindo a tendência apontada, este estudo foi desenvolvido em uma escola do Rio Grande do Sul, tendo a matriz na capital, e filiais em cidades da região metropolitana e interior do estado, atuante nos segmentos de Ensino Profissionalizante e Técnico. As evidências do comportamento do mercado antes assinaladas, agora são encaradas pela alta gerência de forma consciente, cuja gestão e mensuração dos resultados se dá baseada na correta gestão e controle de custos.

Com estas considerações estratégicas em mente, os gestores da “empresa” denotaram o comportamento em relação aos custos, pois “embora uma empresa possa ter inúmeros pontos fortes e pontos fracos em comparação com seus concorrentes, existem dois tipos básicos de vantagem competitiva que uma empresa pode assumir: baixo custo ou diferenciação”. (PORTER, 1985).

Fazendo valer as premissas apresentadas por Porter, relativas à estratégia de liderança em custos, onde se encontram:

> a. (...) uma perseguição vigorosa de reduções de custo pela experiência, um controle rígido do custo e das despesas gerais;
>
> b. (...) a minimização do custo em áreas como P & D (Pesquisa e Desenvolvimento), assistência, força de vendas, publicidade, etc;
>
> c. Intensa atenção administrativa ao controle dos custos é necessária (...); e,
>
> d. Custo baixo em relação aos concorrentes torna-se o tema central de toda a estratégia, embora a qualidade, a assistência e outras áreas não possam ser ignoradas. (PORTER, 1986, p. 50).

Em contraponto ao exposto acima, tem-se “a diferenciação, que se alcançada, é uma estratégia viável para obtermos retornos acima da média”. E sendo esta a via para consecução dos objetivos, onde o mercado perceberá como benefício único da empresa o seu esforço em diferenciar-se, ainda segundo Porter (1986, p. 52), “ela também aumenta as margens, o que exclui a necessidade de uma posição de baixo custo”.

Assim, fica claro que a primeira grande decisão está na definição dos objetivos pela empresa, o que acarreta, em primeira instância, a revisão de seu plano estratégico ou ao menos sua percepção estratégica da condução dos negócios. A conseqüência imediata será de quais e de que forma serão produzidas as informações para sua operação e para suportar corretamente a opção competitiva da gerência.

2. Informação e gestão

Neste momento, ainda independentemente da orientação competitiva escolhida, torna-se necessária à aceitação, não só da direção da empresa, mas de todo seu corpo funcional, da adoção de uma postura pró-ativa na observação de como se dá à ocorrência de cada um dos custos a serem dimensionados. Há uma visão recorrente de que todo e qualquer custo é nocivo, quando obviamente aqueles que são orientados à prestação do serviço e à manutenção da percepção de qualidade pelo cliente, no intuito de originarem receitas, são imprescindíveis e estarão sempre presentes nas atividades econômicas, com propósito de lucro ou não. Ou seja, são custos inerentes ao processo e que são inevitáveis para a manutenção e condução do mesmo.

Ainda por terem orientação estratégica, estas informações ou os sistemas criados para o seu gerenciamento, são, segundo Abreu:

> “(...) aqueles que mudam os objetivos, produtos, serviços ou relações ambientais de uma empresa. Os sistemas que têm este efeito sobre uma organização literalmente mudam a maneira pela qual a empresa faz negócios. Neste nível, a

> tecnologia da informação leva a organização a novos padrões de comportamento, ao invés de simplesmente dar suporte e sustentação à estrutura existente, aos produtos existentes e / ou aos procedimentos de negócios existentes". (ABREU, 1999, p. 32).

Parte-se, então, à etapa de conceituação e dimensionamento das variáveis existentes à adoção de um sistema gerencial baseado em custos, enfrentando a complexidade de que o serviço de ensino, por ser intangível, apresenta-se *a priori*, com custos de natureza indireta, sem indicadores ou índices padronizados, mesmo na literatura especializada.

Inicialmente, e não fugindo à regra da grande maioria das empresas, sejam deste setor ou não, há desconhecimento dos métodos de custeio existentes, que são, na origem, os determinantes do sistema de custos a ser adotado. Este sistema é a estrutura que agrega meios e formas da empresa coletar, acumular, organizar, analisar, interpretar e distribuir as informações com uso gerencial aos usuários, em cada nível de necessidade.

A figura abaixo, adaptada de Leone (1989, p. 212) apresenta esquema com as fases da contabilização dos custos e das atividades inerentes à operacionalização do sistema:

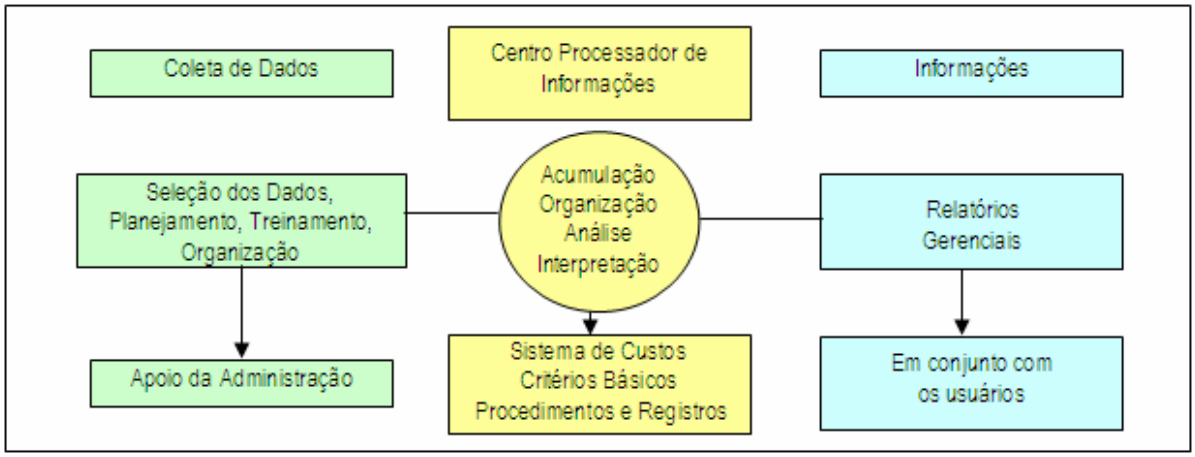

Figura 1 – As fases da contabilização de custos
Fonte: adaptado de Leone (1989, p. 212)

Para a atividade de coleta de dados, diversos instrumentos são hoje empregados, com finalidades distintas das propostas à integração do sistema de custos, tais como: listas de chamada (com alocação de horas / aula de professores, número de alunos, turno, etc.); planos de aula (descrição de materiais e quantidades, como apostilas, cópias reprográficas e outros); mapa de salas de aula (alocação de espaços, os turnos, e por decorrência, a potência dos equipamentos, iluminação e consumos de energia). Cabe aos gestores planejarem o uso integrado dos informes já produzidos e definirem como fazê-lo aos inexistentes, bem como prover condições para a realização sistemática da sua coleta.

Quanto ao processamento dos dados, as funções de acumular, organizar, analisar e interpretar os informes recebidos e qualificá-los como matéria-prima para o apoio da

decisão dos gestores (as informações), são definidas de acordo com a estratégia adotada para a empresa e das condições de desenho de sistema informatizado para tal. O histórico de informações cumpre papel importante pela possibilidade de fornecer comportamentos padronizados e padronizáveis, enquanto tendências (que embora não sendo o escopo deste estudo, permitem, através de análises estatísticas, gerar variáveis preditoras para anteciparem decisões buscando a melhor gestão do negócio), podendo exprimir ciclos de negócios, aproveitando-os ou combatê-los.

As informações em si, enquanto analisadas num terceiro momento, são a razão de ser do sistema de custos. Assim, deverão atender as necessidades específicas dos seus usuários, sendo eficientes em poderem estar disponíveis para fácil recuperação e consulta; eficazes, por poderem proporcionar o esperado com precisão; efetivas, por permitirem a tomada da melhor decisão.

Apontadas as características gerais do processo, a etapa seguinte compara as metodologias de custeio existentes e as possibilidades de melhor aproveitamento do esforço empreendido na introdução de um sistema de gestão de custos e, conseqüentemente, da empresa.

3. O sistema tradicional de custos

Surgido com a necessidade de controle e avaliação de estoques na época da primeira Revolução Industrial, migrando da ótica da empresa completamente mercantilista para aquela que necessitava incorporar além da mão-de-obra, matérias-primas, produtos semi-acabados e prontos (MARTINS, 1996), o sistema de custeio integrou o *set* de ferramentas gerenciais disponíveis aos gestores, com a ótica original industrial, compondo-se das dimensões dos materiais utilizados, da mão-de-obra incorporada aos processos de transformação e aos custos indiretos, para todos aqueles que não estivessem alocados nas duas primeiras categorias.

Assim, os sistemas tradicionais, apoiados nos princípios contábeis de onde derivaram, e por isso chamados de contabilidade de custos, têm por pressupostos os princípios de realização e confrontação, consistência e relevância, competência e custo histórico como base de valoração. Tais quais à contabilidade, possuindo terminologias e procedimentos próprios, foram sistematizados para atenderem as necessidades de informações dos gestores, como apresentado por Pompermayer:

> a. Sistemas de apuração de custos, através de métodos de acumulação por processos, por ordem de produção ou por unidades de esforço de produção, combinados aos critérios de custeio por absorção ou variável;
>
> b. Sistemas voltados a decisões, estruturados de forma a permitir a realização de análise de custos fixos, lucro e margem de contribuição, e a análise de custo-volume-lucro;
>
> c. Sistemas para controle, fundamentados no custo padrão e na contabilidade de custos por responsabilidade. (POMPERMAYER, 1999, p. 24).

Detalhando-se o procedimento adotado pelo sistema de custos tradicional, tendo como característica a utilização de um método de apropriação de custos em dois momentos distintos, onde no primeiro momento em que os custos são apropriados dos centros de custos aos produtos através de uma base de volume, quase sempre horas-máquina, custo da mão-de-obra direta, quantidade ou valor da matéria-prima. Em um segundo instante, onde os custos indiretos (de áreas de apoio ou serviços) são imputados aos centros de custos (não necessariamente seus originadores) através de várias bases de rateio, como por exemplo, quantidade produzida, horas de mão-de-obra direta, valor de mão-de-obra direta, área ocupada, valor da produção, potência das máquinas, etc. (Cooper e Kaplan, 1988).

A figura abaixo ilustra o fluxo do sistema tradicional de custos aplicado ao modelo de formação educacional profissionalizante corrente no mercado, que tem currículo de disciplinas seqüenciais em cada linha de formação:

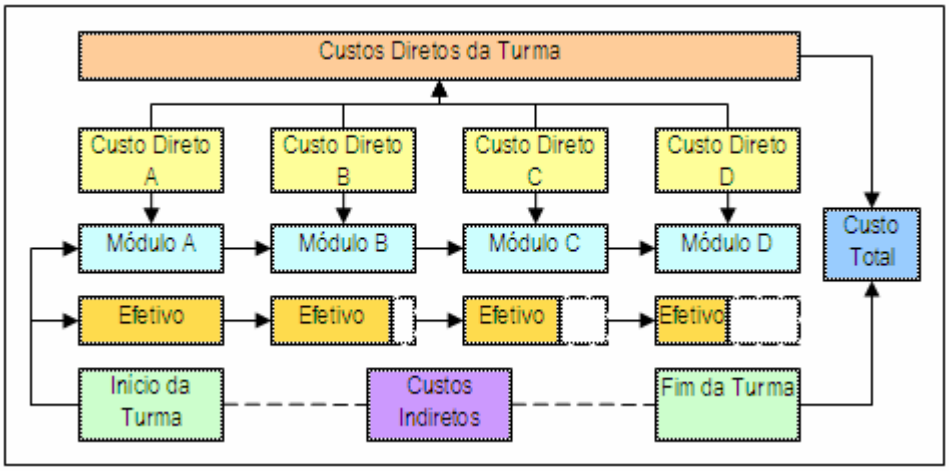

Figura 2 – Modelo do Sistema Tradicional de Custos
Fonte: os autores

Observando o modelo acima demonstrado, verifica-se que há apenas um momento para início da turma, caracterizado pela matrícula no período de formação, que percorre no tempo diversos módulos até o momento de seu término, onde, pressupondo o aproveitamento do aluno, encaminha-se para novo período letivo, também seqüencial.

Até o este instante, poucas novidades, uma vez que estas são as características presentes na área de educação. O modelo da composição de custos também é recorrente no mercado, assim como é de senso comum à observação da tendência natural ao aumento marginal de custos devido às transferências, cancelamentos, trancamentos e desistências (evasão) do efetivo discente.

Dentro desta concepção verifica-se que este modelo está exatamente dentro das características explicitadas na introdução deste artigo, percebendo-se as seguintes deficiências:

- Só há a possibilidade de inserção de novos alunos uma vez ao longo do período letivo;

- A inserção de novos alunos ao longo do tempo só é possível se o aluno detiver os conhecimentos dos conteúdos constantes dos módulos anteriores;
- Caso ocorram as diminuições de efetivo, antes caracterizadas, sejam por transferências, cancelamentos, trancamentos ou evasões, o aumento do custo por aluno da turma é inevitável;
- À escola cabe o papel passivo de tentar rever a posição do aluno, procurando obter sua continuidade; ou, ainda,
- Pressionada pela redução de receitas, e procurando manter sua margem de lucro, agir na redução de custos.

Conforme mencionado no início do presente estudo, a última das características apontadas pelo modelo acima, apresenta-se como uma decisão estratégica, que deve ser tomada não em reação à eventual redução de efetivo discente, mas sim na origem do posicionamento competitivo da empresa, do planejamento formal oriundo dos gestores que possuem as informações e optam pela diferenciação em custos.

As críticas à abordagem tradicional são de Ostrenga (1997), um dos autores do "Guia para Gestão Total de Custos", de onde se apresentam algumas das deficiências que se incorre na produção das necessárias informações de custos para integrar um sistema gerencial:

1. **Foco contábil X foco gerencial**: onde o ponto-chave para a compreensão da dinâmica dos custos está na relação entre as atividades e suas causas e a relação entre atividades e seus custos de realização, e não pela sua alocação contábil, mais orientada para a forma;

2. **Decisões de planejamento sobre serviços**: que partem de informes relacionados aos custos, com grandes probabilidades de estarem errados, justamente por desconhecimento das definições sobre serviços a serem oferecidos;

3. **Processos questionáveis de mensuração e justificação de Capital**: fazendo uso inapropriado de medidas financeiras como Taxa Interna de Retorno ou cálculos dos benefícios auferidos de novas aquisições deslocados às dimensões como qualidade, tempo de execução, inovação, flexibilidade ou capacidade de reação; e,

4. **Análise pobre de desempenho**: onde além da ilusão dos resultados, limita-se a possibilidade de busca da melhoria, pelo fato dos gestores possuírem conhecimento da realidade e mensurarem objetivos e metas para correção do desempenho.

As dimensões acima expressam a incompatibilidade dos tradicionais sistemas de custos com as novas formas de gerenciar e avaliar os negócios, que despontaram com o surgimento de muitas tendências de administração, sejam pelo escopo da produção, como o *Just-In-Time*, da qualidade, como o TQC - *Total Quality Control*, ou ainda de processos de "racionalização", como a reengenharia e o *downsizing.*

Cabe salientar que para muitas pessoas (dos consultores, passando pelos gestores até os funcionários) tais tendências eram sinônimos ou poderiam ser interpretadas como a necessidade de diminuir custos, do que se afirma, novamente, ser uma decisão estratégica que dá origem ao posicionamento competitivo da empresa.

Em sendo esta a opção, da liderança em baixos custos, avança-se para o que a organização pode efetivamente empreender para obter essa vantagem competitiva.

4. A redução dos custos

Foi citada anteriormente, que uma das possibilidades de reação da empresa pela perda de efetivo discente é agir na redução de custos. Não apenas ter comportamento reativo, mas sim estratégico, no sentido de obter resultados sustentáveis nos exercícios futuros.

Para os gestores poderem assumir as iniciativas abaixo, deve-se pressupor, de igual sorte, possuírem conhecimento das reais dimensões internas de seus custos, pois para Howell (2001), são sete iniciativas que as empresas podem tomar, combinadas entre si, por vezes, para obterem a redução efetiva de custos:

1. **Análise de custo e lucratividade** - visando entender quais os responsáveis (ou direcionadores) dos custos e identificar os produtos mais lucrativos, utilizando, por exemplo, custeio ABC;

2. **Eliminação de desperdício e foco em operações** - sabidos quais os custos dos diferentes clientes, eliminam-se aqueles de baixa lucratividade, em busca de diminuir os custos no geral;

3. **Organizações focadas e horizontais** - orientadas mais para as necessidades e expectativas dos clientes do que em previsões e expectativas internas, resultando no alinhamento e velocidade dos processos para geração de satisfação dos clientes;

4. **Planejamento do custo do produto (*target costing*)** - baseado no preço em que os clientes estão dispostos a pagar pelo produto / serviço;

5. **Gerenciamento da cadeia de suprimentos, análise da cadeia de valor e *outsourcing*** - significa entender como os custos são originados e as prováveis formas de diminuição;

6. ***Kaizen costing* ou aprimoramento do custeio** - significa estar atento continuamente para as oportunidades que tragam cortes de custos do negócio, o que é possível ter dentro de uma cultura organizacional própria.

Sabendo-se das alternativas para diminuição dos custos, procurou-se definir, antecipadamente, onde estes haviam aumentado. E a constatação, não apenas para o setor educacional, foi de que os custos indiretos sofreram acréscimos significativos, principalmente por terem as características esperadas dos serviços: atividades de planejamento e assessorias, de obtenção e manutenção da qualidade, de marketing e comunicação (seja interna, entre unidades e com o mercado) e atividades logísticas (inclusive pelo acréscimo de filiais).

A consciência de que todos os custos indiretos acima listados, pela ótica dos sistemas tradicionais, têm por origem a constante preocupação com a presença do cliente, enquanto participante do processo de produção do serviço, é o conceito de "pacote de serviços", definido enquanto conjunto de dimensões percebidas pelo cliente.

Para Fitzsimmons (2002) este "pacote de serviços" é o componente principal dos custos indiretos, conforme descreve, com exemplos adaptados da realidade do presente estudo:

1. **Instalações de apoio:** Representam os recursos físicos que devem estar disponíveis antes de se oferecer o serviço. Exemplos: Sala de aula, laboratórios;

2. **Bens facilitadores:** O material adquirido ou consumido pelo comprador ou itens fornecidos pelo cliente. Exemplos: Material didático, pastas, cópias reprográficas;

3. **Serviços explícitos**: Benefícios facilmente sentidos pelo cliente, ou características essenciais ou intrínsecas do serviço. Exemplos: Aprendizagem, horários de reforços, horários de treino;

4. **Serviços implícitos:** Benefícios psicológicos que o cliente pode sentir apenas vagamente ou características extrínsecas do serviço. Exemplos: Qualificação dos professores, higiene das instalações.

Pelos sistemas tradicionais de custeio estas atividades sofriam absorção enquanto custos indiretos da operação, não atendendo as necessidades de proporcionarem informações gerenciais de forma adequada. Assim, novos métodos têm sido utilizados para melhor apoiar a decisão dos gestores, como é o caso do ABC (*Activity Based Costing*).

5. O sistema ABC de custos

Custear as atividades, para Nakagawa (1995), significa poder-se analisar os custos e estabelecer relação entre as atividades que consumiram recursos da empresa, que acabam dando origem a eles. A análise pode ser feita com óticas distintas, seja pela causalidade, onde há relação de causa-efeito, sendo possível rastrear os custos até sua origem, ou pela ótica da eliminabilidade, denotando onde os recursos foram consumidos e com que eficiência e eficácia puderam tornar-se receitas para a empresa (CHING, 1995).

Ainda conforme Nakagawa (1995), a atividade é "um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologia, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos". Entendido que produto, neste estudo, é o serviço de ensino, e as atividades referem-se aos processos de uma escola profissionalizante.

As atividades podem ainda ser decompostas, reduzindo-as a tarefas, sub-tarefas e operações, onde "tarefas são elementos de trabalho de uma atividade" (BERLINER & BRIMSON), citados conforme adaptação de Longo *et al* (1999):

Função	Ensinar
Atividade	Ministrar aulas
Tarefa	Preparar aulas
Subtarefas	Preparar o material das aulas
Operações	Tirar cópias reprográficas

Tabela 1 – Decomposição da Função Ensino
Fonte: adaptado de Longo *et al* (1999)

Tendo sido identificadas as atividades, segundo Ostrenga (1997), na análise de processo do negócio, sob uma abordagem de cima para baixo, ou seja, do empreendimento, cada um dos processos, suas atividades até as operações existentes, pelo contato direto com as gerências até o corpo funcional, escolheu-se os direcionadores de custos (*cost drivers*), por serem aqueles que demandam a transação dos recursos da empresa a cada atividade, para definição da composição do sistema.

Presente em artigo da IOB (Informações Objetivas do Brasil, 1994), o custeio ABC será empregado na empresa quando:

1. Os custos indiretos representam parcela considerável dos seus custos totais;
2. A produção, em um mesmo estabelecimento, é de serviços variados, no que diz respeito aos processos produtivos: na interpretação de que para cada nova turma dá-se um novo processo;
3. Trabalha com clientela diversificada e atendimentos de assistência técnica personalizados: pelo fato de existir a atenção individual a cada aluno.

Atendidas as características acima, são de Nakagawa (1995) as considerações quanto ao momento propício para a implementação do sistema de custeio ABC:

1. Quando a empresa identifica situações que prejudicam a competitividade;
2. Nas decisões errôneas sobre investimentos de capitais e em momentos inadequados;
3. Nas terceirizações de processo ou fases ligadas aos processos de produção ou comercialização; e,
4. Na determinação de preços e mercado que atua ou que procura atuar.

Da percepção de que no mercado fracionado com competidores como escolas públicas federais e estaduais, com necessidades de investimentos em amplas instalações para obtenção de ganhos em escala, na submissão de tarefas essenciais a terceiros buscando pelo menor custo em detrimento da qualidade e contra uma guerra de preços entre competidores, além da consciência de que:

> "(...) um serviço é uma mercadoria perecível. Considere uma poltrona vazia em um vôo ou um quarto desocupado num hotel ou hospital ou uma hora sem pacientes no dia de uma dentista. Em cada um destes casos perdeu-se uma oportunidade. Como um serviço não pode ser estocado, se não for usado, está perdido. A utilização da capacidade de

> serviços se torna um desafio gerencial por que as demandas dos clientes exibem variações consideráveis e não existe a opção de formar estoques para absorver estas flutuações". (FITZSIMMONS, 2002, p. 49).

6. O estudo de caso

A empresa fez sua decisão estratégica. Buscando enfrentar a demanda variável e a característica de perecibilidade dos serviços, tendo presentes na análise as atividades, os direcionadores de custos e os recursos da empresa, propôs-se novo modelo da estrutura de organização e seqüenciamento dos módulos.

Tendo-se por ciclo de vida do serviço o período relativo à formação do aluno, e este intervalo sendo finito, formado do encadeamento seqüencial dos módulos, todos os custos (diretos e indiretos) tinham por base, sejam por aluno, das turmas ou do ciclo de vida do serviço, o fator tempo relacionado ao término do período letivo.

Com o fato de se haver extraído o seqüenciamento de módulos, possibilitando reduzi-los para pequenos ciclos de vida, que somados expressam o período total de formação, foi possível suavizar a demanda, que antes era restrita a datas específicas de início de turma, idênticas à maioria do mercado, permitindo assim a criação de diversas datas de entradas de alunos a cada módulo, vencendo a concorrência (inclusive nestes períodos de pico, sem aviltamento de preços).

Outra conseqüência foi o ajuste da capacidade dos serviços, pela ocupação total de estrutura que possuía capacidade ociosa, antes necessária prevendo as perdas de efetivo durante o período letivo.

Uma vez que os módulos são estanques e a formação não exige pré-requisitos de conhecimentos anteriores, ela se dá pelo conjunto dos módulos independentes que são cumpridos em período igual ao sistema seqüencial linear tradicional. Como mostra a figura abaixo, em um dos modelos propostos neste estudo de caso.

Observar que denota o ciclo de formação, que se completa após a freqüência e aprovação em cada um dos quatro módulos, independentemente de seu seqüenciamento:

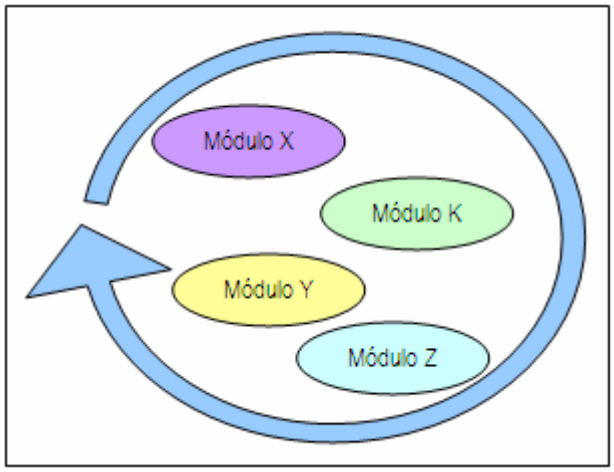

Figura 3 – Modelo com inexistência de pré-requisito
Fonte – os autores

Por razões que obriguem a existência de pré-requisitos, estes são atingidos através de um período de nivelamento com o conteúdo essencial a todos os módulos. Logo depois de cumprido o período base é possível que se dêem ingressos em quaisquer módulos, onde os professores estimulam a inter-relação entre eles, ficando a decisão de escolha sendo do aluno. Desta forma cada um enxerga como os módulos se encaixam de acordo com sua realidade e necessidade, trazendo os conteúdos e os conhecimentos em um nível familiar à construção mental do indivíduo, segundo a informação pedagógica transmitida.

Lembra-se que não cabe a este estudo avaliar situações didático-pedagógicas desta instituição, com relação ao aumento de aprendizagem dos alunos ou do nível de formação que é prestado.

O modelo seguinte apresenta um período básico de formação, pré-requisito comum a todos os módulos, sendo que após a consecução e aprovação neste período de nivelamento o aluno está apto a ingressar em quaisquer dos outros módulos. Lembrando que para sua completa formação é necessária a aprovação em todos eles:

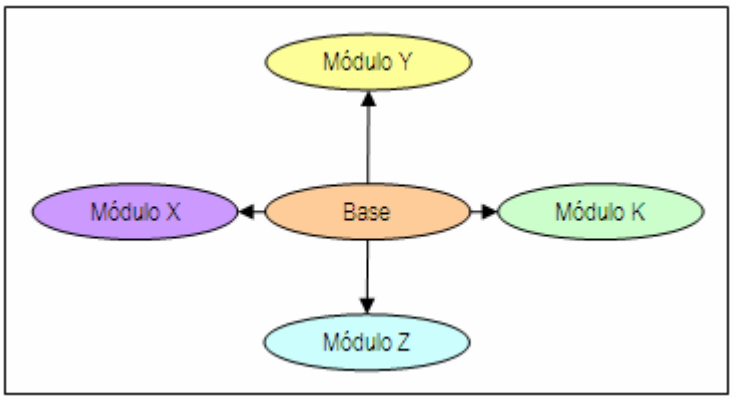

Figura 4 – Modelo com existência de pré-requisito
Fonte – os autores

Extraindo-se do acima exposto percebem-se, as seguintes vantagens do re-alinhamento da estratégia de liderança em custos para diferenciação e custeio pelo sistema ABC:

- Não há início ou término de “ano letivo”;
- Torna-se constante a existência de uma turma;
- É possível matricular alunos a qualquer tempo;
- Na ocorrência de algum evento redutor do efetivo (trancamento, cancelamento, transferência ou evasão), é possível a reposição no próximo módulo;
- As limitações são o mercado, o nível de qualidade e as condições físicas para o crescimento de efetivo matriculado. A limitação não está mais no modelo seqüencial de módulos;
- O controle de custos através do sistema ABC possibilita melhor administrar a empresa, cuja adequação de emprego da metodologia está ainda mais caracterizado com a alteração dos processos.

O estudo de caso revela o aumento de custo marginal por aluno com o decorrer do período letivo, ao contrário de outros ramos de atividades que podem reduzir seus custos com o início de operação. Percebe-se que a ocorrência de qualquer um dos fenômenos (trancamento, cancelamento, transferência ou evasão) interfere diretamente na margem de contribuição da turma e para o resultado geral da escola.

A empresa estudada mudou seu posicionamento em relação ao mercado, com a alteração da estrutura do serviço, no caso, a modificação da seqüência de módulos de cursos e a forma de mensuração e apropriação dos custos destes processos.

Esta mudança estratégica permite que ocorram flutuações nas turmas com as saídas e ingressos de alunos durantes os módulos, colocando-se em contraposição ao modelo tradicional de ensino que não admite tal flutuação, mas tão somente o decréscimo de alunos na turma, e o conseqüente decréscimo da margem de contribuição individual, até o ponto de ocorrência de resultado negativo, sem a perspectiva de reversão do quadro até que se inicie um outro período letivo, pela obrigação ética e legal de dar-se continuidade à formação dos alunos.

Adotando um modelo que suaviza a demanda, baseado na mensuração de custos relativos às atividades prestadas, verifica-se que a empresa vem obtendo fortes vantagens competitivas de posicionamento em relação a seus concorrentes. Atualmente, a restrição ao crescimento da empresa não está no modelo de organização dos serviços ofertados, mas sim nos recursos físicos disponíveis, para a expansão de seu novo processo de prestar o serviço de ensino.

Para Ostrenga (1997, p. 35), esta desvinculação da linha de formação seqüencial, para a matriz formada pelos módulos individuais, é a situação em que “muitas atividades cruzam linhas departamentais para gerar produto ou serviço. Este agrupamento de atividades é chamado de processo”. Ainda segundo o autor (OSTRENGA, 1997, p. 88), as etapas na execução da análise dos processos são:

1. Modelagem do processo;

2. Desenvolvimento de uma definição de processo-atividade (onde se dá a decomposição até as operações);
3. A análise de valor deste processo; e,
4. Desenvolvimento de um plano de aperfeiçoamento.

Toda a descrição deste trabalho só foi possível com a difícil decisão de transferir para o aluno a escolha do melhor momento e época para dar início aos seus estudos, em oposição ao senso comum do setor educacional, graças à certeza apresentada em números, pelo sistema de custos adotado.

As etapas mais acima, hoje estão presentes nas ações das pessoas envolvidas com a geração e o gerenciamento dos custos, recebendo o suporte necessário bem como o treinamento para correto desempenho na operação do sistema gerencial e na gestão da empresa, conscientes de que a melhoria contínua os exporá, bem como a metodologia e o sistema gerencial de custos baseados em atividades, às avaliações e adaptações necessárias em busca da eficiência.

7. Considerações Finais

Pela imposição da competição a que a empresa está exposta, principalmente pelas características do mercado de ensino profissionalizante, com concorrentes da rede pública federal e estadual, a decisão estratégica inicial dos gestores, partindo do princípio de que a vantagem competitiva em baixos custos depende principalmente do gerenciamento de dimensões internas da empresa, ao contrário do acompanhamento sistemático do mercado, seja preditivo ou reativo na busca pela diferenciação, foi a de adotar uma sistemática de controle e gestão de custos.

A necessária estruturação do sistema, da coleta, processamento e geração das informações, tornaram claras as características inerentes aos processos de ensino e suas atividades, bem como os direcionadores dos custos e recursos empregados para a prestação dos serviços da empresa, anteriormente pouco claros na forma de custeio tradicional, prejudicando a própria avaliação dos resultados econômico-financeiros da empresa.

Apoiados em revisão bibliográfica, fator determinante para avalizar inclusive a alteração de uma decisão estratégica inicial perante os gestores da empresa, a implementação do sistema de custos baseados em atividades, com o cumprimento da série de exigências presentes nos textos dos autores antes citados, profissionais reconhecidos no mercado, possibilitaram à empresa operar sua alteração de posicionamento competitivo, buscando a diferenciação de seus serviços.

Longe de poder esquecer ou deixar de preocupar-se com as suas margens de lucro (e as dimensões determinantes para sua existência), e por ser parte importante do processo da inovação proposta, o controle de custos é a dimensão mensurável de quanto a empresa pode agir sobre os concorrentes para capitalizar sua vantagem competitiva, seja pela sua nova distribuição de matrículas no tempo, característica que pode vir a ser copiada pelos seguidores, mas principalmente pelo conhecimento, no detalhe, das atividades e custos em que incorre, ao contrário da maioria das demais escolas do setor.

A mudança do sistema produtivo de ensino, resultante da adoção de um sistema de custos como ferramenta gerencial, constante deste estudo de caso, possibilitou solucionar problemas relacionados às questões econômico-financeiras. A mensuração dos resultados futuros, bem como a evolução da concorrência e questões de mercado que deverão surgir em reação à inovação proposta, serão fontes para novos estudos, assim como tantos outros, sejam referentes aos aspectos de aprendizagem dos discentes e o nível de satisfação dos docentes em relação a este novo método, que não fizeram parte das análises deste artigo, mas tornam-se um convite ao acompanhamento da instituição.

Referências Bibliográficas

ABREU, Aline F. de. **Sistemas de informações gerenciais**: uma abordagem orientada a negócios. Florianópolis: IGTI, 1999.

BERLINER, Callie, BRIMSON, James A. **Gerenciamento de Custos em indústrias avançadas**. São Paulo: T. A. Queiroz Editor, 1992.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.

FITZSIMMONS, James A., FITZSIMMONS, Mona J. **Administração de Serviços**: Operações, Estratégia e Tecnologia de Informação. 2 ed., Porto Alegre: Bookman, 2002.

HOWELL, Bob. **Using information for strategic cost reduction**. In MARCHAND, Donald A. (Org.). Competing with information: a manager's guide to creating business value with information content. Chinchester, England: Willey, 2001, p. 165-191.

IOB. **O sistema de custeio por atividades**: Sistema ABC. Temática Contábil e Balanços. São Paulo, n. 11, p. 77-81, mar. 1994.

LEONE, George S. G. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LONGO, Luci, LOPATIUK, Carlos, CAMPOS, Gervaldo, BURALI, Sidnei, LEONEL, Silas O. **Modelo de mensuração e gestão de custos para instituições de ensino**. In Anais VI Congresso Brasileiro de Custos, São Paulo, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC: **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.

OSTRENGA, Michael; OZAN, Terrence R.; McILHATTAN, Robert D.; HARDWOOD, Marcus D. **Guia da Ernst & Young para gestão total de custos**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

POMPERMAYER, Cleonice B. **Sistemas de gestão de custos**: dificuldades na implantação. Revista FAE. Curitiba, v. 2, n. 3, set./dez., 1999, p. 21-28.

PORTER, Michael E. **Estratégia Competitiva**: técnicas para análise da indústria e da concorrência. 15 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

_____, Michael E. **Competitive Advantage**: creating and sustaining superior performance. New York: The Free, 1985.