

## GESTÃO DE CUSTOS: A IMPORTÂNCIA DA UTILIZAÇÃO DESTA FERRAMENTA EM UMA UNIDADE EDUCACIONAL

Hélio Roberto Hékis – UFRN hrhekis@hotmail.com

Jamerson Viegas Queiroz – UFRN jvqjamerson@yahoo.com.br

Ricardo Pires de Souza – UFRN ripiso@gmail.com

Luís Gustavo da Rocha Hékis – CESUSC gustavo@san.sc.gov.br

Lucas Ambrósio B. de Oliveira – UFRN lucasambro@gmail.com

### RESUMO

O presente estudo tem por objetivo geral, relatar a importância da utilização da gestão de custos para a administração de uma unidade educacional. Associado ao objetivo geral, o artigo pretende identificar, classificar os gastos (custos e despesas) incorridos na unidade educacional em estudo e verificar se esta instituição de ensino utiliza a gestão de custos como ferramenta de administração e auxílio nas tomadas de decisões. A metodologia adotada foi à pesquisa descritiva exploratória com estudo de caso na Unidade Educacional Alfa do município de Florianópolis - SC. O problema de pesquisa consiste em demonstrar os principais benefícios da utilização do estudo de custos como ferramenta decisória para alcançar maior lucratividade e consequentemente permanecer neste mercado tão competitivo. A hipótese defendida no trabalho esta embasada na seguinte afirmação: a falta de uma política de gestão de custos nas organizações impossibilita a tomada de decisão racional pelos dirigentes. Os resultados apontaram que a unidade educacional em estudo não tem gestão de custos, apesar de ter todos os dados em seu sistema. A classificação dos gastos foi efetuada com o intuito de conhecer e fornecer subsídios para a administração em suas tomadas de decisões. A implantação do sistema de custeio Activity Based Costing – ABC é indicada, pois é avaliado o método com melhores condições de fornecer informações mais precisas, dando suporte às tomadas de decisões, visando uma gestão eficaz e rentável. Com relação às considerações finais, o trabalho apresentou a eficiência do método escolhido para responder aos objetivos e ao problema de pesquisa, além de concluir que os principais motivos da baixa rentabilidade da unidade educacional em estudo esta diretamente ligada a falta de uma gestão de custo eficiente.

**Palavras chave:** Gestão de Custos; Sistemas de Custeio; *Activity Based Costing* – ABC.

### 1. INTRODUÇÃO

A globalização, o aumento da competitividade e a universalização das tecnológicas resultam na alta volatilidade das transformação afetando o ambiente das organizações, fazendo com que estas busquem excelência por meio de gestão da

qualidade de processos e pessoas em níveis operacional, gerencial e estratégico. Ser competitivo é condição básica de sobrevivência. Assim as empresas estão implementando mudanças em sua estrutura interna para se manterem no mercado. O custo é um fator importante, que mede a capacidade de concorrência.

Devido ao aumento da concorrência, a formulação do preço de produtos e serviços vendidos já não é mais inteiramente estipulada pelas próprias empresas, são também formulados pela força do mercado. Esse novo cenário fez com que as empresas passassem a efetuar um maior controle sobre seus custos, com o objetivo de auxiliar na formulação de seus preços de vendas e na otimização dos recursos disponíveis. O custo é um fator importante, que mede a capacidade da concorrência (JINGJING, 2009), assim existe a necessidade de um sistema de informação que possibilite um maior controle de seus custos. A disponibilidade das informações permite a aplicação de uma gestão de custos. (LEONE, 2000).

Para Peres Júnior *et al.* (2001, p. 12) “o termo gestão deriva do latim *Gestione* e significa gerir, gerencia, administração. Administrar é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinado objetivo”. A partir deste conceito, entende-se a necessidade de uma gestão de custos para se manter uma empresa competitiva. A busca pela competitividade tornou a gestão de custos uma ferramenta importante da gestão empresarial. Novos processos e técnicas de gerenciamento que transformam dados em informações gerenciais que servem para auxiliar na tomada de decisões foram desenvolvidos e são aperfeiçoados continuamente.

O presente trabalho tem como objetivo geral relatar a importância da utilização da gestão de custos para a administração da Unidade Educacional Alfa. Associado ao objetivo geral, o artigo pretende identificar, classificar os gastos (custos e despesas) incorridos na unidade educacional em estudo e verificar se esta organização de ensino utiliza a gestão de custos como ferramenta de administração e auxílio nas tomadas de decisões.

O problema de pesquisa a ser avaliado, consiste em demonstrar os principais benefícios da utilização do estudo de custos como ferramenta decisória para alcançar maior lucratividade e conseqüentemente se manter no mercado. A hipótese defendida no

trabalho esta embasada na seguinte afirmação: a falta de uma política de gestão de custos nas organizações impossibilita a tomada de decisão racional pelos dirigentes.

O artigo esta estruturado em seis seções. Além desta seção introdutória que apresenta a estrutura do artigo; a seção 2 apresenta síntese da discussão teórica dos temas abordados; a seção 3 apresenta os aspectos metodológicos; as seções 4 e 5 apresentam estudo de caso na Unidade Educacional Alfa e os resultados alcançados, respectivamente. E por fim a seção 6 traz as conclusões, limitações e recomendações para futuros trabalhos.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Após a Revolução Industrial, as empresas necessitavam de maiores informações sobre seus custos que até então eram fornecidos pela contabilidade financeira (geral). De acordo com Martins (2003, p.19)

Até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. O controle de custos consistia apenas, em fazer um levantamento dos estoques do início do período, adicionar as compras efetuadas no mesmo período e deduzir deste total as mercadorias que ainda restavam por vender. Com o advento das indústrias, surge a necessidade de uma apuração mais detalhada do balanço e da demonstração do resultado, só que para essa apuração detalhada, o contador não dispunha facilmente de dados para atribuir valor aos estoques, surge assim a partir da Contabilidade Financeira a Contabilidade de Custos Industrial, onde os contadores tentavam utilizar os mesmos critérios aplicados nas empresas industriais, agora nas empresas comerciais e de serviços.

Atualmente, a busca pela competitividade tornou a gestão de custos uma ferramenta importante da gestão empresarial. Foram desenvolvidas e aperfeiçoadas novas técnicas. O avanço da informática facilitou o registro e o cálculo dos dados, gerando um número maior de informações que auxiliam à tomada de decisões e a prática da administração. O controle dos custos inicialmente foram bem desenvolvidas nas indústrias, porem as operações nas empresas de serviços nem sempre são rotineiras, dificultando o controle direto. Segundo Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000), os serviços possuem algumas características próprias, entre elas destaca-se: a intangibilidade, a

percebibilidade e o abastecimento e consumo simultâneo. Devido à natureza intangível dos serviços, é praticamente impossível estocá-los, tornando-os uma mercadoria perecível, pois se não forem usados, estarão perdidos.

Nas operações de serviços existe diferença entre entradas e recursos. Entende-se por entrada os consumidores (clientes), e recursos os bens facilitadores (o material adquirido ou consumido pelo comprador, ou os itens fornecidos pelo cliente), o trabalho dos funcionários e o capital (FITZSIMMONS e FITZSIMMONS, 2000). Ainda para os mesmos autores a entrada (cliente) é transformada pelo processo de serviços em uma saída com algum grau de satisfação. Devido à falta de informação de como se apuram os gastos, a maioria das empresas não efetua o seu cálculo de forma precisa, não utilizando esta informação para a formação de seus preços e uso gerencial.

A compra de um produto ou serviço qualquer gerando desembolso financeiro pela entrega ou promessa de ativos é denominado gastos (MARTINS, 2003). Os gastos ocorrem a todo o momento e em qualquer setor de uma empresa (PEREZ JÚNIOR *et al.*, 2001). Para Franco (1991, p. 50) o conceito de gasto é mais complexo, pois o mesmo entende que:

Nas empresas os gastos são comumente chamados despesas, não obstante haja, doutrinariamente, distinção entre os dois termos. O que é importante acentuar, entretanto, é que são considerados gastos, para efeito de incorporação ao custo, apenas aqueles que representam consumo de bens ou serviços. Quando a empresa compra mercadorias ou efetua certas despesas, não poderemos considerá-las imediatamente como gastos, incorporando-os ao custo do exercício, pois deveremos analisar a destinação dos bens ou serviços adquiridos, antes de considerá-los como custo.

Para que se tenha um total controle sobre os gastos é necessário conhecê-los e classificá-los, assim os gastos são classificados como custos e despesas fixos e custos e despesas variáveis (PEREZ JÚNIOR *et al.*, 2001). Martins (2003) define custo como gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Para Franco (1991, p.37),

O custo representa, pois, o consumo de determinados bens, serviços ou despesas, que os mesmos tenham sido pagos ou permaneçam como responsabilidade a pagar. Na atividade comercial, o custo compreende o preço de aquisição da mercadoria vendida, mais as despesas decorrentes dessa atividade, até a obtenção do ingresso pela venda das mercadorias.

Segundo Martins (2003) alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo e por estarem apropriados diretamente ao produto, torna-se fácil sua identificação, neste caso refere-se ao custo

direto. Ainda para o mesmo autor outros custos não podem ser apropriados de forma direta aos produtos ou serviços, sendo necessário a tentativa de alocação de maneira estimada e muitas vezes arbitrária. Conhecidos como custos indiretos, esses necessitam de algum critério de rateio para sua alocação. Os custos podem ser classificados ainda como fixo e variáveis, assim Perez Júnior *et al.* (2001) define custo fixo como independente do volume de produção e custo variável como diretamente relacionado com o volume de produção.

Habitualmente as palavras custo e despesa são confundidas. Segundo CRC/SP (1995) despesas são os gastos relativos a bens e serviços consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas. Perez Júnior *et al.* (2001) corrobora com a definição afirmando que despesas são os gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa. Todas as despesas estão direta ou indiretamente associadas à realização de receitas e podem ser também classificadas em fixas e variáveis de acordo com o volume de vendas. Assim como os custos, as despesas são classificadas como direta, indireta, fixa e variável.

A utilização do conceito de Margem de Contribuição é extremamente importante para a tomada de decisão, pois o seu cálculo permite saber qual é o produto ou serviço que possibilita um melhor resultado financeiro para a empresa. Segundo Martins (2003), margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto. O autor afirma ainda que a margem de contribuição é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro.

Perez Júnior *et. al* (2001) expõe que margem de contribuição é a parcela do preço de venda que ultrapassa os custos e despesas variáveis e que contribuirá para a absorção dos custos fixo, além da formação do lucro. Martins (2003) conclui que margem de contribuição é diferente de lucro, pois não foram alocados os custos fixos.

Para melhor visualização da margem de contribuição, Perez Júnior *et al.* (2001, p. 190) utilizaram a seguinte equação:

$$MC = PV - (CV + DV)$$

MC=margem de contribuição;                      PV = preço de venda;  
CV = soma dos custos variáveis;              DV = soma das despesas variáveis.

Outro conceito de extrema importância na gestão de custos é o ponto de equilíbrio. Para Perez Júnior *et al* (2001, p.191) “a expressão ponto de equilíbrio, tradução do termo em inglês *break-even point*, refere-se ao nível de venda em que não há lucro nem prejuízo, ou seja, no qual os gastos totais (custos totais + despesas totais) são iguais às receitas totais”. Na mesma linha de pensamento Martins (2003) define o ponto de equilíbrio como a conjugação dos custos e despesas totais com as receitas totais e representa o ponto de equilíbrio através da figura 1.

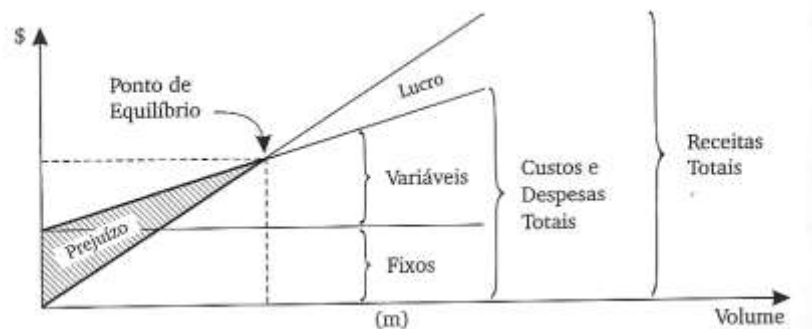


FIGURA 1: Representação do Ponto de Equilíbrio. Fonte: Martins (2003, p. 258).

Pode-se visualizar na figura 1 que até o ponto de equilíbrio a empresa está tendo mais gastos do que receitas, conseqüentemente está tendo prejuízo. A partir deste ponto, a empresa começa a ter lucro, pois está tendo mais receitas do que gastos.

Matematicamente, identifica-se o ponto de equilíbrio por meio da equação abaixo:

$$PE = \frac{\text{Custos + Despesas Fixas Totais}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Martins (2003) ressalta que a partir do ponto de equilíbrio, cada Margem de Contribuição Unitária que até este ponto contribuía para a cobertura dos custos e despesas fixos, passa a contribuir para a formação do lucro da empresa.

O ponto de equilíbrio e a margem de contribuição são algumas das ferramentas utilizadas na gestão de custos que é a base para as tomadas de decisões consistentes e mais precisas. A gestão de custos é apoiada pelo sistema de custeio que foi desenvolvido devido a uma necessidade de integração da contabilidade gerencial (na qual, não exige um controle contábil) com a apuração de custos para atender a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, tendo como objetivo principal a

determinação dos custos incorridos no processo de produção de bens ou de prestação de serviços. (PEREZ JÚNIOR *et al.*, 2001).

O sistema de custeio que mais está sendo empregado atualmente é denominado *Activity Based Costing – ABC*. Esse sistema utiliza o custeio baseado em atividades como metodologia para reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2003). O sistema de custeio *ABC* estabelece relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresas a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercado e clientes.

Embora existam muitos estudos na literatura sobre o sistema de custeio *ABC*, o número de estudos que relatam aplicações práticas são pequenos (BAYKASOGLU e KAPLANOGLU, 2008). De acordo com Nachtmann e Al-Rifai (2004), o sistema *ABC* ajuda muitas organizações de serviços a melhorarem suas competências permitindo-lhes tomar as melhores decisões com base em uma melhor compreensão do seu comportamento de custos do produto. Tomando as unidades educacionais, o conhecimento dos custos suportará decisões do negócio refletindo diretamente no desempenho educacional (HÉKIS *et. al.*, 2011).

### **3. MÉTODOS E TÉCNICAS DA PRESENTE PESQUISA**

O método utilizado como base para a busca do conhecimento foi o indutivo. Segundo Pasold (2002, p. 87) “pesquisar uma formulação geral e, em seguida, buscar as partes do fenômeno de modo a sustentar a formulação geral: este é o denominado método indutivo”. Este método é o mais utilizado para estudos científicos devido à objetividade em coletar elementos relativos ao tema pesquisado.

O presente estudo utilizou-se dos tipos de pesquisa exploratória e descritiva em um estudo de caso na Unidade Educacional Alfa. A pesquisa exploratória consiste na leitura e interpretação das informações com o objetivo de identificá-las, para que possam ser utilizadas na proposta da utilização do conceito de gestão estratégica de custos. Sobre esta classificação de pesquisa, Gil (1996, p.45) refere-se como sendo:

...o aprimoramento de idéias ou descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado. Na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem: levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão.

A pesquisa descritiva visa descrever as características de um grupo. Segundo Gil (1996, p. 42) “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

As técnicas adotadas para a coleta de dados foram à pesquisa bibliográfica, observação simples no local de estudo e entrevista semi-estruturada.

#### **4. ESTUDO DE CASO: UNIDADE EDUCACIONAL ALFA**

A Unidade Educacional Alfa esta situada na cidade de Florianópolis no estado de Santa Catarina e apresenta como composição do seu quadro pessoal 73 profissionais, sendo 56 professores e 17 colaboradores na área administrativa e manutenção. A Unidade possui 624 alunos distribuídos em 25 turmas. As turmas do Jardim à 4ª série do primeiro grau possui um professor como regente de classe, um professor de educação física e um professor de artes e musicalidade. As turmas de 5ª à 8ª série possui um professor para cada disciplina num total de dez disciplinas. E finalmente as turmas de 1º a 3º série do ensino médio possuem um professor para cada disciplina, totalizando quatorze disciplinas.

#### **5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

O controle financeiro da Rede Educacional Alfa de Santa Catarina é administrado diretamente pela diretoria educacional por intermédio de uma Associação e os gastos administrativos da diretoria são rateados entre as 14 unidades educacionais em partes iguais, independente do tamanho e da quantidade de alunos em cada unidade.

Após levantamento inicial, verificou-se que a receita total, os gastos totais, o



índice de inadimplência e o lucro ou prejuízo do período são as informações mais relevantes para controle e análise das unidades educacionais.

A tabela 1 apresenta os dados referentes à Unidade Educacional Alfa e contém apenas números macros, sem detalhes que possam subsidiar tomadas de decisões melhores embasadas.

TABELA 1: Resultado do exercício

Unidade Educacional	N. de alunos	Valor total de Receita da unidade em R\$	Valor total dos gastos da unidade em R\$	Índice de inadimplência em %	Lucro/prejuízo bruto em R\$
Unidade Alfa	624	1.303.609,56	976.218,75	3,69	327.391,18

Fonte: Dos autores

Por meio das informações colhidas nos relatórios emitidos pela Associação, efetuou-se o levantamento de todos os gastos da Unidade Educacional Alfa, objeto de estudo. De posse dos dados, efetuou-se a classificação dos gastos (tabela 2), identificou-se a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio.

TABELA 2: Classificação dos Gastos

Descrição dos gastos	Valor R\$	Custo ou Despesas	Fixo ou Variável	Direto ou Indireto
gastos totais ref. ao corpo docente	396.259,68	Custo	Fixo	Direto
gastos totais ref. ao corpo docente regente	145.457,76	Custo	fixo	Direto
material esportivo	1.364,00	Custo	fixo	Direto
vale transporte - ticket – professores	11.215,47	Custo	fixo	Indireto
material didático	2.554,88	Custo	variável	Direto
atividades educacionais	1.416,74	Custo	variável	Direto
energia elétrica	39.121,57	Custo	variável	Indireto
livros e periódicos	906,70	Custo	variável	Indireto
vale transporte - ticket – administração	3.879,38	Despesa	fixa	Indireta
gastos totais ref. ao pessoal da administração da unidade.	288.332,74	Despesa	fixa	Indireta
serviços de professores extra classe	765,00	Despesa	variável	Direta
internet e comunicação	5.549,10	Despesa	variável	Indireta
*publicidade e propaganda	907,55	Despesa	variável	Indireta
*relações públicas	126,00	Despesa	variável	Indireta
*gastos totais ref. a administração das unidades educacionais na associação	34.290,00	Despesa	variável	Indireta
água e esgoto	10.593,99	Despesa	variável	Indireta
alvarás e registros	254,14	Despesa	variável	Indireta
artes gráficas	380,00	Despesa	variável	Indireta
assistência acidentes	678,00	Despesa	variável	Indireta
atividade social	7.402,50	Despesa	variável	Indireta
atividades externas	541,43	Despesa	variável	Indireta
Brindes, Promoções	205,00	Despesa	variável	Indireta
conservação e manutenção de móveis	2.543,66	Despesa	variável	Indireta
conservação e manutenção da área esportiva	3.554,21	Despesa	variável	Indireta
conservação e manutenção de equipamentos	5.552,17	Despesa	variável	Indireta

conservação e manutenção do prédio	11.101,49	Despesa	variável	Indireta
correios e malotes	641,32	Despesa	variável	Indireta
Cursos e treinamentos	375,00	Despesa	variável	Indireta
Dispêndios	362,50	Despesa	variável	Indireta
exame médico trabalhista	310,00	Despesa	variável	Indireta
Fotocópias	525,00	Despesa	variável	Indireta
Fretes	141,60	Despesa	variável	Indireta
Gás	243,00	Despesa	variável	Indireta
hospedagem terceiros	324,30	Despesa	variável	Indireta
jurídicas e legais	164,00	Despesa	variável	Indireta
juros e encargos pagos	84,70	Despesa	variável	Indireta
material de escritório	3.710,70	Despesa	variável	Indireta
material de higiene	5.906,16	Despesa	variável	Indireta
Medicamentos	2.691,86	Despesa	variável	Indireta
processamento de dados	363,00	Despesa	variável	Indireta
promoções especiais	178,93	Despesa	variável	Indireta
reembolso despesas	416,58	Despesa	variável	Indireta
serviços administrativos	138,57	Despesa	variável	Indireta
serviços de monitoria	392,00	Despesa	variável	Indireta
taxas de serviços	281,39	Despesa	variável	Indireta
Telefone	13.383,68	Despesa	variável	Indireta
Uniformes	959,50	Despesa	variável	Indireta
viagens especiais	1.525,80	Despesa	variável	Indireta
materiais de consumo	2.436,00	Despesa	variável	Indireta
<b>Total</b>	<b>976.218,75</b>			

\* - conta ratiada entre as 14 unidades educacionais de Santa Catarina. Valor referente a 1/14

Fonte: Dos autores.

Através da análise da tabela 2, pode-se construir a figura 2 que ilustra a classificação dos gastos da Unidade Educacional Alfa.

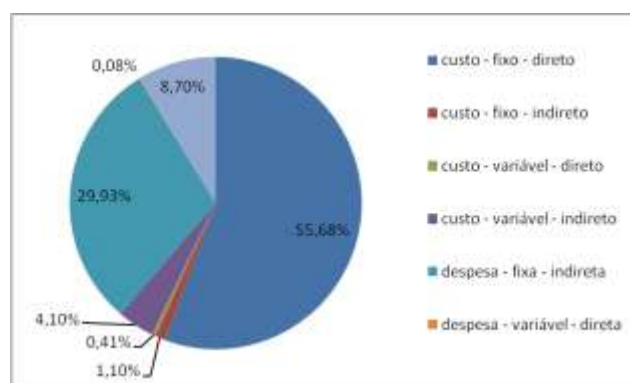


FIGURA 2: Classificação dos gastos. Fonte: Dos autores.

A análise da figura 2 demonstra que a predominância dos gastos da unidade é fixa, totalizando 86,71% dos gastos totais. A identificação do tipo de gasto, sendo custo ou despesa, fixo ou variável, direta ou indireta são fundamentais para a gestão de custo.

As instituições de ensino são classificadas como prestadoras de serviços, sendo que nesse tipo de negócio, o gasto predominante é com mão de obra especializada. Na Unidade Educacional Alfa, objeto de estudo não é diferente. Seu quadro funcional é composto por 73 colaboradores que compõem aproximadamente 85% dos gastos totais. Deste percentual, 63% são compostos pelo corpo docente, sendo enquadrados como custo fixo, direto e 37% são compostos por funcionários da administração e manutenção, sendo classificados em despesas, fixa, indireta. Os 15% restantes dos gastos totais são compostos pelos demais gastos necessários a manutenção da unidade educacional.

Não se pode obter um resultado preciso dos gastos de uma operação sem efetuar a sua perfeita distribuição. Para se obter um melhor resultado da análise dos gastos na unidade educacional em estudo, foi efetuado um levantamento dos gastos por turma e suas respectivas classificações. Desta forma, foi possível identificar quais turmas estavam tendo lucro e quais turmas estão tendo prejuízos. A tabela 3 distribui os gastos fixos e variáveis por cada turma da unidade em estudo.

TABELA 3: Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio

Curso	Turma	N. de Alunos	Anuidade p/ Aluno R\$	Gasto anual p/ Aluno R\$	Gasto Fixo Anual p/ Aluno R\$	Gasto Fixo Anual p/ Turma R\$	Gasto Variável Anual p/ Aluno R\$	M.C. Anual por aluno R\$	P. E Turma
Jardim I	Turma A	7	1.471,66	3.300,58	2.861,93	20.033,52	438,65	1.033,01	19
Jardim I	Turma B	23	1.693,72	1.622,47	1.406,84	32.357,40	215,63	1.478,09	22
Jardim II	Turma A	19	1.428,85	1.777,03	1.540,86	29.276,43	236,17	1.192,68	25
Jardim II	Turma B	23	1.692,97	1.622,47	1.406,84	32.357,40	215,63	1.477,34	22
Jardim II	Turma C	17	1.709,08	1.881,59	1.631,53	27.735,95	250,06	1.459,02	19
Pré	Turma B	19	1.688,50	1.777,03	1.540,86	29.276,43	236,17	1.452,33	20
1 série - 1 grau	Turma A	17	1.808,71	1.877,20	1.627,72	27.671,30	249,48	1.559,23	18
1 série - 1 grau	Turma B	21	2.254,97	1.688,84	1.464,39	30.752,27	224,45	2.030,52	15
2 série - 1 grau	Turma A	29	1.917,56	1.468,00	1.272,90	36.914,20	195,10	1.722,46	21
2 série - 1 grau	Turma B	33	2.311,75	1.397,73	1.211,97	39.995,17	185,76	2.125,99	19
3 série - 1 grau	Turma A	32	2.066,89	1.413,65	1.225,78	39.224,92	187,88	1.879,02	21
3 série - 1 grau	Turma B	29	2.226,92	1.468,00	1.272,90	36.914,20	195,10	2.031,82	18
4 série - 1 grau	Turma A	21	1.985,06	1.688,84	1.464,39	30.752,27	224,45	1.760,61	17
4 série - 1 grau	Turma B	28	2.240,69	1.488,70	1.290,86	36.143,96	197,85	2.042,84	18
5 série - 1 grau	Turma A	33	1.978,09	1.409,78	1.222,42	40.339,91	187,36	1.790,73	23
5 série - 1 grau	Turma B	34	2.442,01	1.394,44	1.209,12	41.110,15	185,32	2.256,69	18
6 série - 1 grau	Turma A	31	2.283,71	1.431,09	1.240,90	38.467,76	190,19	2.093,52	18

6 série - 1 grau	Turma B	16	2.137,01	1.939,95	1.682,13	26.914,13	257,82	1.879,19	14
7 série - 1 grau	Turma A	34	2.072,85	1.383,19	1.199,37	40.778,48	183,83	1.889,02	22
7 série - 1 grau	Turma B	16	2.609,09	1.939,95	1.682,13	26.914,13	257,82	2.351,27	11
8 série - 1 grau	Turma A	30	2.302,51	1.449,18	1.256,58	37.697,52	192,60	2.109,91	18
8 série - 1 grau	Turma B	22	2.103,76	1.653,14	1.433,44	31.535,59	219,70	1.884,06	17
1 série - 2 grau	Turma A	43	2.427,31	1.281,61	1.111,28	47.785,18	170,33	2.256,98	21
2 série - 2 grau	Turma A	29	2.100,28	1.471,48	1.275,92	37.001,79	195,56	1.904,72	19
3 série - 2 grau	Turma A	18	1.990,50	1.827,88	1.584,95	28.529,13	242,93	1.747,58	16
		<b>624</b>							

Fonte: Dos autores.

Através da tabela 3 conseguiu-se verificar a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio de cada turma. A figura 3 indica o ponto de equilíbrio e a quantidade de alunos em cada turma, dando suporte para as tomadas de decisões.

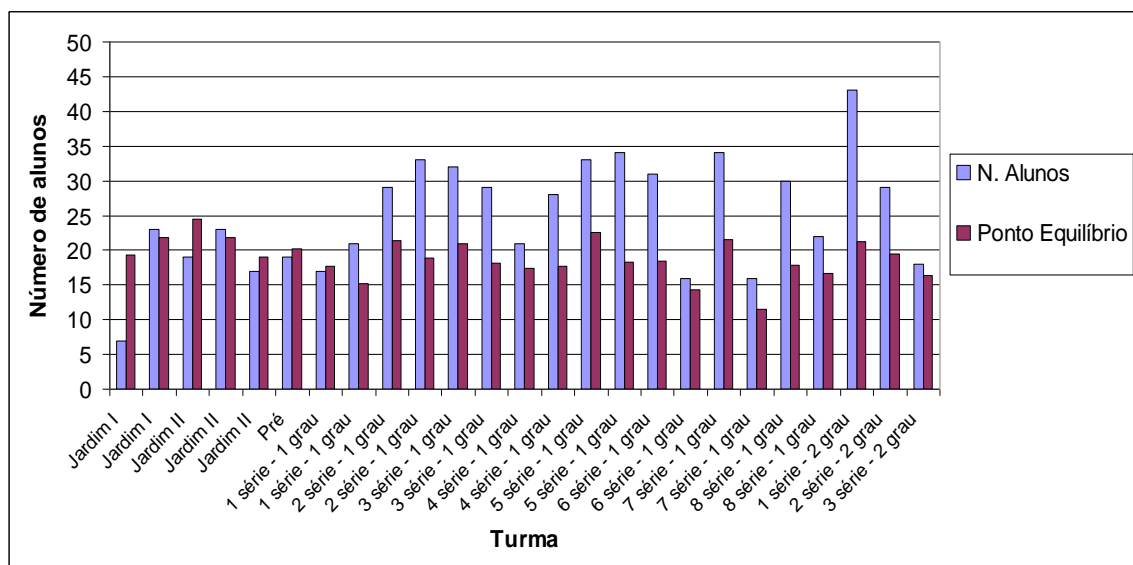


FIGURA 3: Ponto de equilíbrio por turma. Fonte: Dos autores.

Através da figura 3 verificou-se que a Unidade Educacional Alfa, possui cinco turmas que estão abaixo de seu ponto de equilíbrio. Com isso a unidade educacional esta tendo prejuízos em algumas turmas, que só pode ser visualizado através da gestão de custos.

A Unidade Educacional Alfa possui em sua classificação de gastos uma grande quantidade de recursos indiretos em seu processo (43,9%) e significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes (25 turmas) sendo muito recomendada a

utilização do sistema de custeio *Activity Based Costing* – ABC.

Uma das características deste tipo de custeio é alocar a maior quantidade possível dos gastos indiretos como diretos, desta forma gastos como: fotocópias, cursos e treinamentos, serviços de monitoria entre outros devem ser alocados de forma direta as turmas.

Neste caso, o sistema de custeio ABC proporciona um custo com maior acuracidade, resultando em uma melhor visualização da relação de causa e efeito entre os custos de infra-estrutura de apoio e os produtos (turmas) e, conseqüentemente, maior precisão e redução dos custos. Além da redução de custos, o sistema de custeio ABC proporciona a visualização das atividades referentes a cada produto e os recursos que essas atividades consomem. Desta forma a diretoria poderá maximizar os recursos da empresa e racionalizar seus produtos, através da análise de lucratividade. O sistema de custeio ABC também permite o estabelecimento do custo alvo para cada atividade, possibilitando a gestão desses custos na fonte, eliminando arbitrariedades nos processos de redução de custos.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a grande quantidade de unidades educacional no estado de Santa Catarina e no Brasil, ter excelência no ensino não basta. Há a necessidade de ter preço acessível para se manter competitivo ou até mesmo crescer. Atualmente o preço é gerido pelo mercado, forçando as empresas a reduzirem seus custos para continuarem competitivas.

No setor de educação não é diferente, assim a hipótese do trabalho foi confirmada, pois a unidade educacional em estudo não tem gestão de custo e ficou evidenciado que esta tendo prejuízos, sendo que 20 % de suas turmas estão abaixo do ponto de equilíbrio, ou seja, esta gerando prejuízos a instituição.

Tendo em vista os objetivos do presente artigo, verificou-se que identificar e classificar os gastos são fatores essenciais para uma gestão de custo eficiente e para servir de subsídio nas tomadas de decisões da instituição. Através do estudo pode-se concluir que 61,3 % dos gastos totais são referentes a custos e 38,7 % a despesas. A

unidade possui um custo fixo direto que compreende 55,6 % em relação ao gasto total. Este alto índice justifica-se pela unidade educacional ser uma prestadora de serviços e ter custo alto com o pagamento dos professores.

Através do estudo dos gastos variáveis, identificou-se que a Unidade Educacional Alfa segue uma tendência de possuir uma margem de contribuição alta em seus produtos, fato este justificado também por ser uma prestadora de serviços. Percebe-se em contrapartida que cinco turmas trabalham abaixo de seu ponto de equilíbrio, causando prejuízos a unidade educacional em estudo e conseqüentemente a toda a rede.

A proporção média dos gastos indiretos em relação aos gastos totais na referida unidade de ensino é de 43,9 %, um índice alto dificultando a identificação mais precisa do custo real de cada produto.

Ficou evidenciado no trabalho que o atual sistema não efetua a devida classificação dos seus gastos, fazendo com que sejam rateados por igual a todos as turmas, independente das atividades relacionadas aos mesmos, e conseqüentemente as informações dos custos não são utilizadas como ferramenta de administração, nem tão pouco de apoio a tomada de decisões, sendo os custos apurados apenas com o objetivo de controle.

Diante das constatações anteriores, sugere-se a implantação do sistema de custeio *Activity Based Costing – ABC* por ser avaliado o método que tem melhores condições de fornecer informações mais precisas e auxiliar a diretoria financeira e educacional em suas tomadas de decisões com o intuito de uma gestão eficaz e rentável.

Concluiu-se também que dentre os principais benefícios da utilização do *Activity Based Costing – ABC* estão a acuracidade dos custos dos produtos (turmas), proporcionando condições favoráveis à tomada de decisões; a visibilidade das oportunidades de redução de custos e melhoria dos processos; as informações mais precisas para o auxílio da tomada de decisões, tornando o planejamento mais eficiente.

O presente trabalho também servirá de bases para novos trabalhos a serem desenvolvidos em outras unidades educacionais, reforçando a importância da gestão de custo para que as instituições possam continuar competitivas.

## REFERÊNCIAS

- BAYKASOGLU, A; KAPLANOGLU, V. *Application of activity-based costing to a land transportation company: A case study*. Int. J. Production Economics 116, 308–324, 2008.
- CRC/SP Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Custo como ferramenta gerencial*. São Paulo: Atlas, 1995.
- FITZSIMMONS, J. A; FITZSIMMONS M. J. *Administração de serviços: operações, estratégias e tecnologia de informação*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- FRANCO, Hilário. *Contabilidade comercial*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1996.
- HÉKIS, Hélio Roberto; JOLMAR, Luis H; QUEIROZ, J. V., QUEIROZ, F. C. B. P. *Estratégias acadêmicas como alternativas de avaliação de desempenho docente*. Estudos em Avaliação Educacional (Impresso), 2011.
- JINGJING, C; JIE, J. *Study on College Cost's Calculate and Charging Strategy Based on Activity-based Costing*. International Conference on Test and Measurement, 2009.
- LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: planejamento, implantação e controle*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- NACHTMANN, H., AL-RIFAI, M.H. *An application of activity based costing in the air conditioner manufacturing industry*. The Engineering Economist 49, 221–236, 2004.
- PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão estratégica de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- PASOLD, César L. *Prática da pesquisa jurídica: idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do direito*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2002.