

Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos no âmbito de escolas particulares: reflexões sobre suas aplicações e benefícios através de estudo multicaseos

Karen Ellen Alves de Sousa (Estácio do Ceará) - ellencv@gmail.com

Rosângela Venâncio Nunes (Estácio do Ceará) - angelnunes@gmail.com

Resumo:

Um fator fundamental para as escolas particulares é fornecer um ensino de qualidade, o que requer um controle eficiente da organização. Os gastos com “mão de obra” são contínuos e crescentes, pois se tem a figura do professor como indispensável. A correta destinação dos custos permite que as escolas forneçam um preço justo de mensalidades e melhora a gerência dos gastos. O presente artigo tem como objetivo geral identificar os benefícios e aplicações que as principais ferramentas da Gestão Estratégica de Custos podem oferecer para administração eficiente de custos em escolas particulares. A metodologia utilizada no presente artigo foi do tipo qualitativo, com a realização de um estudo multicaseos realizado através da coleta de informações junto à contabilidade de 10 escolas de Fortaleza-Ceará, escolhidas de forma intencional, por convivência e não probabilística. Conclui-se que de 17 ferramentas da Gestão Estratégica de Custos, 12 podem ser utilizadas por escolas particulares, obtendo benefícios como controle e redução de custos, vantagens competitivas, melhor posicionamento no mercado, avanços na gestão, crescimento e novas oportunidades.

Palavras-chave: *Gestão estratégica de custos. Práticas da gestão estratégica de custos. Custos em escolas do setor privado.*

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

Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos no âmbito de escolas particulares: reflexões sobre suas aplicações e benefícios através de estudo multicaseos

RESUMO

Um fator fundamental para as escolas particulares é fornecer um ensino de qualidade, o que requer um controle eficiente da organização. Os gastos com “mão de obra” são contínuos e crescentes, pois se tem a figura do professor como indispensável. A correta destinação dos custos permite que as escolas forneçam um preço justo de mensalidades e melhora a gerência dos gastos. O presente artigo tem como objetivo geral identificar os benefícios e aplicações que as principais ferramentas da Gestão Estratégica de Custos podem oferecer para administração eficiente de custos em escolas particulares. A metodologia utilizada no presente artigo foi do tipo qualitativo, com a realização de um estudo multicaseos realizado através da coleta de informações junto à contabilidade de 10 escolas de Fortaleza-Ceará, escolhidas de forma intencional, por convivência e não probabilística. Conclui-se que de 17 ferramentas da Gestão Estratégica de Custos, 12 podem ser utilizadas por escolas particulares, obtendo benefícios como controle e redução de custos, vantagens competitivas, melhor posicionamento no mercado, avanços na gestão, crescimento e novas oportunidades.

Palavras-chave: Gestão estratégica de custos. Práticas da gestão estratégica de custos. Custos em escolas do setor privado.

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

1 INTRODUÇÃO

A palavra “gestão” vem do latim e, basicamente, significa gerenciamento ou administração de uma organização, empresa ou entidade social de pessoas. Já “estratégia”, vem do grego, e significa plano, técnica ou métodos usados para conquistar um objetivo ou resultado. O termo “custo”, por sua vez, tem origens tanto do latim como do grego, e significa despesas e gastos necessários para produzir um produto ou serviço e colocá-lo à disposição dos consumidores.

Unindo-se os termos “gestão”, “estratégia” e “custos”, pode se dizer que a Gestão Estratégica de Custos (GEC) é assumir o gerenciamento e traçar planos para conquistar o objetivo de ter um melhor controle de despesas e gastos na produção de produtos ou serviços oferecidos aos consumidores.

Hansen e Mowen (2003, p.423) conceituam a GEC como “o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável”.

Para aplicação da GEC é preciso compreender suas ferramentas, conhecidas como Práticas da Gestão Estratégica de Custos, que são métodos a serem adotados pelas empresas, que, segundo Souza e Heinen (2012), “respondem às novas características ambientais de alta competição e aos novos modos de operação adotados pelas organizações como forma de manterem-se competitivas”.

Alguns segmentos se beneficiam da utilização de máquinas e robôs na produção de seus produtos, alcançando reduções de custos com mão de obra. No entanto, no segmento da

educação, têm-se contínuos e crescentes custos com o pessoal, pois, mesmo diante dos avanços da tecnologia, a figura do professor permanece indispensável.

Fundamentando-se na GEC e suas práticas, este artigo orienta-se no sentido de compreender as ferramentas da Gestão Estratégica de Custos, no âmbito de escolas particulares, com reflexões sobre suas aplicações e benefícios.

De acordo com Kolarovicz et al (2012, p. 4), “os custos educacionais dizem respeito aos meios ou recursos utilizados para que se possa oferecer o serviço de educação, sendo expressos em valores monetários”.

A correta destinação dos custos das escolas particulares pode permitir que a organização forneça um preço justo de mensalidades e melhora a gerência dos gastos de um ensino de qualidade, alcançando, assim, o interesse de seus clientes e potenciais clientes.

Diante desse contexto, visa-se responder os seguintes questionamentos: quais são as ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que podem ser utilizadas por escolas particulares? E que aplicações e benefícios estas entidades poderiam obter ao utilizá-las?

O objetivo geral deste estudo é identificar os benefícios e aplicações que as principais ferramentas de GEC podem oferecer para administração eficiente de custos em escolas particulares.

Considerando a hipótese como resposta provisória para os problemas do presente artigo, tem-se: o conhecimento e a aplicação das práticas de Gestão Estratégica de Custos podem proporcionar às escolas particulares uma melhor gestão dos custos.

A escolha do tema do presente artigo deu-se a partir da relevância de uma Gestão Estratégica de Custos em entidades do setor privado de educação, onde, segundo Lemos Júnior e Pinto (2002), as mudanças no ambiente operacional e concorrencial levaram estas organizações a repensarem sobre seus custos e o processo de gestão.

No que se refere aos aspectos metodológicos aplicados para a concretização do estudo, utilizou-se, neste artigo, uma pesquisa qualitativa, através do método indutivo. Foi aplicado um estudo multicase em 10 escolas do setor privado, escolhidas de forma intencional, por convivência e não probabilística. As informações foram cedidas pela contabilidade das escolas. Realizou-se consultas a livros, revistas, artigos, sites, internet e informativos para fundamentação do estudo.

A estrutura deste artigo iniciou-se com uma introdução do tema. Posteriormente, foi feita uma abordagem conceitual acerca da Gestão Estratégica de Custos, as principais ferramentas utilizadas pela Gestão Estratégica de Custos e custos na prestação de serviços escolares no setor privado. Finalizada a parte teórica, foi realizado um estudo multicase em 10 escolas do setor privado de Fortaleza-Ceará, onde se analisou quais ferramentas da Gestão Estratégica de Custos são utilizadas por estas escolas e quais poderiam ser utilizadas, identificando quais benefícios poderiam obter. Por fim, foi feita uma explanação acerca das concepções obtidas com o desenvolvimento do estudo.

2 Referencial teórico

O referencial teórico que compõe o presente artigo é composto por Gestão Estratégica de Custos, as principais ferramentas utilizadas pela Gestão Estratégica de Custos e custos na prestação de serviços escolares no setor privado.

2.1 Gestão Estratégica de Custos

As gestões das entidades buscam constantemente estratégias para obter um melhor controle financeiro das empresas. Nesse contexto, Martins et al (2008) afirmam que “a Contabilidade possui papel importante no auxílio à tomada de decisão e na definição das estratégias pelos gestores”.

Diante disso, Martins et al (2008) observaram que essas mudanças no mercado empresarial e o aumento da competitividade tornou a expressão Gestão Estratégica de Custos (GEC) cada vez mais discutida em meio as gestões.

Ainda de acordo com os autores supracitados, os avanços da tecnologia na gestão empresarial têm contribuído para um maior conhecimento e utilização da Gestão Estratégica de Custos.

De acordo com Costa (2015), nos países como a Nova Zelândia, Reino Unido e Austrália têm-se a expressão *Strategic Management Accounting – SMA*, que significa Contabilidade de Gestão Estratégica. Já nos Estados Unidos, a Gestão Estratégica de Custos é conhecida como *Strategic Cost Management – SCM*.

No Brasil ou em outros países, a GEC possui o mesmo conceito, que, segundo Hansen e Mowen (2003, p.423), é “o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável”.

Portanto, entende-se que a Gestão Estratégica de Custos trabalha gerando informações que possam contribuir para as decisões a serem tomadas pelos gestores das organizações.

Dessa forma, a GEC busca compreender onde está às possibilidades para reduzir os custos, o que pode resultar em vantagens diante dos concorrentes com ganhos de competitividade.

Costa (2015) aponta a Gestão Estratégica de Custos “como uma iniciativa que volta seu olhar para a vertente dos custos que impactam a estratégia e que pode ser operacionalizada por meio de ferramentas que auxiliem na gestão de controle de tais custos”.

Essas ferramentas são conhecidas como “Práticas da Gestão Estratégica de Custos” e visam dar suporte às estratégias das organizações, auxiliando em um melhor desempenho das gestões.

No tópico a seguir, estão apresentadas as principais práticas (ferramentas) da Gestão Estratégica de Custos.

2.2 Principais ferramentas utilizadas pela Gestão Estratégica de Custos

A Gestão Estratégica de Custos é aplicada nas empresas por meio de ferramentas que buscam melhorar as condições da empresa no mercado, fornecendo informações que podem gerar uma vantagem competitiva para a organização.

Segundo Souza e Heinen:

As práticas da Gestão Estratégica de Custos são técnicas e procedimentos adotados por empresas, que respondem às novas características ambientais de alta competição e aos novos *modus operandi* adotados pelas empresas como forma de manterem-se competitivas (SOUZA; HEINEN, 2012, p.27).

Conforme Guilding et al (2000, apud Pilz et al, 2009, p. 6-7), existem três parâmetros para discernir as práticas da Gestão Estratégica de Custos, são elas: (a) estejam orientadas para o mercado ou o ambiente externo; (b) tenham o foco sobre os competidores; (c) tenham orientação temporal para o futuro de longo prazo.

Diante desses parâmetros e com base em outros estudos, Pilz et al (2009) classificaram 17 práticas como as principais para a utilização da Gestão Estratégica de Custos nas empresas. Consta no quadro 1, as 17 práticas (ferramentas), acompanhadas de suas descrições.

Quadro 1: Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos

Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos	Descrição
Gestão Baseada em Atividades (ABC)	Ferramenta para o custeio e gerenciamento das atividades que consomem os recursos, permitindo a mensuração, identificação, redução ou até eliminação das atividades que não geram valor ao cliente.
Custeio de Atributos	Ferramenta para custeio que considera os atributos dos produtos como objeto de custeio e custeia os atributos que diferenciam os produtos em relação às preferências dos clientes.
Benchmarking	Ferramenta de melhoria mediante a identificação e análise comparativa das melhores técnicas de gestão de mercado.
Monitoramento da Posição Competitiva	Ferramenta de coleta de informações sobre concorrentes relacionadas a vendas, custos, produtos e participação de mercados.
Estimativa do Custo da Concorrência	Ferramenta de coleta indireta de estimativa sobre o custo dos concorrentes, com base em clientes e fornecedores comuns e outras técnicas específicas.
Avaliação dos Concorrentes com Base nas Demonstrações Contábeis Publicadas	Ferramenta de análise das demonstrações contábeis dos concorrentes como fonte de avaliação do respectivo desempenho econômico-financeira.
Contabilidade de Clientes	Ferramenta de análise das demonstrações contábeis dos clientes com fonte de avaliação do desempenho econômico-financeira.
Mensuração Integrada de Desempenho (BSC)	Ferramenta de avaliação integrada de desempenho, com medidas financeiras e não financeiras, na perspectiva do aprendizado e crescimento, dos processos internos, dos clientes e financeira.
Custeio do Ciclo de Vida	Ferramenta de avaliação do custo total dos produtos ao longo das fases do seu ciclo de vida; concepção, produção, distribuição, consumo e descarte.
Custeio da Qualidade	Ferramenta de monitoramento de custos da qualidade de produtos e serviços, inclusive as decorrentes de falhas internas (retrabalho e sucatas) e externas (devoluções e garantias).
Custeio e Precificação estratégica	Ferramenta de custeio do posicionamento de mercado, busca da vantagem competitiva e reações dos concorrentes a mudanças de preços.
Custeio-Meta (Custo-Alvo)	Ferramenta de determinação do custo aceitável, calculado a partir do preço de venda aceitável pelo mercado menos o lucro desejado.
Custeio da Cadeia de Valor	Ferramenta de monitoramento das oportunidades existentes nos vínculos externos com clientes e fornecedores.
Análise de Custo Intangível	Ferramenta de análise de custos ocultos fruto de itens estruturais e ineficiência de gestão; decorrem da existência de fatores intangíveis e resultantes da formação de ativos intangíveis, como a competência para a inovação.
Análise de Custo Ambiental	Ferramenta de análise dos custos decorrentes da busca ou falta da ecoeficiência ambiental, em atividades de recuperação, monitoramento e reciclagem de produtos e resíduos.
Análise de Custo Logístico	Ferramenta de análise dos custos de abastecimento, aquisição, distribuição e armazenagem de insumos e produtos.
Análise de Custo Kaizen	Ferramenta de análise com foco na melhoria contínua de processos para a redução de custos durante o ciclo de vida do produto.

Fonte: Construído a partir de Cinquini e Tenucci (2006, apud Pilz et al, 2009, p. 6-7)

Em seguida, Cinquini e Tenucci (2006, apud Pilz et al, 2009, p. 8) classificaram as práticas da Gestão Estratégica de Custos em 4 grupos, referenciados por: Concorrentes,

Futuro, Processos e Atividades, e Clientes. Constam no quadro 2 os grupos classificados e as práticas que fazem parte de cada grupo.

Quadro 2: Grupos das práticas da Gestão Estratégica de Custos

Grupos	Práticas da Gestão Estratégica de Custos
Concorrentes	Estimativa de Custo do Concorrente; Análise de Demonstrações Contábeis do Concorrente; Monitoramento da Posição Competitiva; Precificação Estratégica; Benchmarking.
Futuro	Custeio da Qualidade; Custeio do Ciclo de Vida; Custeio Estratégico.
Processos e Atividades	ABC/ABM; Custeio da Cadeia de Valor; Custeio Alvo ou Meta Mensuração de Desempenho Integrado (BSC).
Clientes	Custeio de Atributos; Análise Contábil de Clientes.

Fonte: Construído a partir de Cinquini e Tenucci (2006, apud Pilz et al, 2009, p. 8)

A divisão das práticas da Gestão Estratégica de Custos pode auxiliar na escolha estratégica das empresas, sendo divididos os objetivos estratégicos a serem alcançados através dos quatro grupos apresentados no quadro 2.

Souza et al (2016) foram mais além e destacaram, entre as práticas de GEC, as que se referem especificamente a custos. Constam no quadro 3 as práticas destacadas pelos autores supracitados.

Quadro 3: Práticas da Gestão Estratégica de Custos

Práticas da Gestão Estratégica de Custos	Descrição
Gestão Baseada em Atividades (ABC)	Mensura e gerencia os custos de recursos, alocando-os as atividades pelos direcionadores de recursos.
Custo do Ciclo de Vida	Mensura o custo relevante de compra de um bem ou serviço a partir do fornecedor, considerando as etapas do seu ciclo de vida: aquisição, posse, uso e subsequente descarte. Considera os custos de: assistência técnica, custos de falhas, custos administrativos e manutenção.
Custo da Qualidade	Avalia a relação custo-eficácia da gestão da qualidade da empresa, segregando os gastos com a preservação, melhoria e manutenção da qualidade e perdas sofridas pelo fracasso de tais atividades e depois por analisar a distribuição e a mudança periódica desses custos.
Custo-alvo	É aplicado na fase de desenvolvimento e concepção; possui a intenção de reduzir os custos antes da produção; é necessária a cooperação de muitos departamentos; é mais adequado na produção de multiprodutos em pequena escala do que em poucos produtos em grande escala.
Custeio da Cadeia de Valor	Abrange a relação entre a empresa e seus parceiros, incluindo os fornecedores, parceiros de aliança estratégica, assim como as relações entre a empresa e seus clientes.

Fonte: Construído a partir de Cinquini e Tenucci (2010, apud Souza et al, 2016, p.4)

Diante disso, observa-se que as práticas da Gestão Estratégica de Custos podem ser classificadas de diferentes maneiras e com variados enfoques gerenciais.

Portanto, este artigo possui foco gerencial no âmbito de escolas particulares. No tópico a seguir serão estudados os custos na prestação de serviços escolares do setor privado, que requer um controle eficiente da organização.

2.3 Custos na prestação de serviços escolares no setor privado

As entidades de prestação de serviços escolares formam um segmento que desempenha um papel fundamental na sociedade, visto que, segundo Cury (2002, p. 246), “a educação escolar é uma dimensão fundante da cidadania e tal princípio é indispensável para políticas que visam à participação de todos nos espaços sociais e políticos e, mesmo, para reinserção no mundo profissional”.

Em vista disso, estas organizações buscam constantemente oferecer um serviço de qualidade a seus consumidores, o que requer um controle eficiente da organização.

O crescimento da tecnologia pouco afetou o setor escolar na redução de custos, o que levou a Kalarovicz et al (2012) destacarem que “o gasto com mão de obra é contínuo e crescente, pois mesmo com o advento de tecnologias e recursos que auxiliam o processo de aprendizagem, a figura do professor ainda continua sendo indispensável”.

A correta destinação dos custos das escolas particulares pode permitir que as organizações forneçam um preço justo de mensalidades e melhorem a gerência dos gastos de um ensino de qualidade, alcançando, assim, o interesse de seus clientes e potenciais clientes.

Lemos Júnior e Pinto apontam que:

É preciso estabelecer, dentre outras coisas, uma ampla, profunda e irrestrita discussão acerca dos métodos de custeio aplicados a estas instituições, verificando sua capacidade em atender aos seus principais objetivos estabelecidos, pois estão muito mais voltados ao gerenciamento estratégico e operacional do que à avaliação de estoques, devido à sua condição de empresas prestadoras de serviço e, portanto, desprovidas de estoques (LEMOS JÚNIOR; PINTO, 2002).

Portanto, observa-se a necessidade de desenvolver melhores estratégias a serem traçadas pelas gestões das entidades do setor privado de educação, o que pode vir a ser a Gestão Estratégica de Custos.

No tópico a seguir tem-se a metodologia da parte prática deste estudo.

3 METODOLOGIA

Segundo Gerhardt e Silveira (2009), “metodologia é o estudo da organização dos caminhos a serem percorridos para se realizar uma pesquisa ou um estudo”, portanto, é o processo em que se aplicam diferentes métodos, técnicas e materiais, buscando esclarecer e explicar melhor um conceito.

Neste sentido, em busca de responder aos questionamentos deste presente artigo, que é saber quais as ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que podem ser utilizadas por escolas particulares e que aplicações e benefícios estas entidades poderiam obter ao utilizá-las, foi feita uma pesquisa de caráter qualitativa, que, segundo Mazzoti et al (2014, p.90), procura analisar fatores individuais e coletivos que influenciam, discutem, aprofundam e classificam processos dinâmicos vividos por sujeitos e grupos sociais.

Utilizou-se do método indutivo, que, para Diniz e Silva (2008, p.3), “esse método prevê que pela indução experimental o pesquisador pode chegar a uma lei geral por meio da observação de certos casos particulares sobre o objeto (fenômeno/fato) observado”.

Assim, realizou-se um estudo de caso múltiplo pelo motivo de terem sido analisadas mais de uma empresa. Knechtel (2014, p. 150-151) define estudo de caso como o circunscrito de uma ou mais unidades pesquisadas.

Portanto, a metodologia do presente artigo está dividida entre objeto de estudo, procedimentos de coleta de dados e procedimentos de análise de dados.

3.1 Objeto de Estudo

Em busca de resposta para o presente artigo, a pesquisa teve caráter exploratório, que, segundo Gerhardt e Silveira (2009), “procura proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

Neste contexto, analisaram-se 10 escolas do setor privado de Fortaleza-Ceará, escolhidas de forma não probabilística, intencional e por convivência. Contudo, não foi permitida a divulgação das informações de custos e de nomes das entidades, o que impediu a realização de uma pesquisa quantitativa.

3.2 Procedimentos de Coleta de Dados

Os dados coletados se deram a partir de consultas junto a empresa contábil responsável pela contabilidade das 10 escolas analisadas, sendo realizadas do período do dia 02 a 15 de maio de 2018.

As consultas ocorreram através de um levantamento não estruturado, em que buscou levantar informações sobre quais práticas da Gestão Estratégica de Custos as escolas utilizam e quais benefícios são obtidos por utilizarem estas práticas.

Em busca de fundamentação teórica para o estudo, foram realizadas pesquisas através de livros, revistas, artigos, sites, internet e informativos, onde foram retiradas as informações teóricas sobre as ferramentas da Gestão Estratégica de Custos e seus benefícios.

3.3 Procedimentos de Análise de Dados

Os dados foram analisados através da análise do discurso, que, segundo Gerhardt e Silveira (2009), objetiva realizar uma reflexão sobre as condições de produção e apreensão do significado de textos produzidos em diferentes campos, tendo a interpretação somente qualitativa e trabalhando com o sentido e não com o conteúdo.

Neste contexto, para responder ao primeiro problema de pesquisa, foram construídos quadros de mapeamento de quais ferramentas da Gestão Estratégica de Custos, as 10 escolas analisadas utilizam e quais poderiam ser utilizadas por escolas do setor privado.

Para uma análise mais detalhada, construiu-se um gráfico apresentando qual o percentual de utilização das práticas pelas escolas em questão e um gráfico apresentando o percentual equivalente à quantidade de ferramentas que poderiam ser aplicadas e que não poderiam ser aplicadas em escolas privadas.

Para responder o segundo e último problema de pesquisa, construiu-se um quadro com os benefícios que as escolas do setor privado de educação poderiam obter ao utilizarem as Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos.

Para construção das tabelas e gráficos apresentados no presente estudo, utilizaram-se os sistemas Excel e Word.

No tópico a seguir, tem-se o estudo multicasos realizado no presente artigo.

4 ESTUDO MULTICASOS

O estudo multicasos que será apresentado se baseou em uma pesquisa qualitativa, aplicada em 10 escolas privadas na cidade de Fortaleza-Ceará. Através de um levantamento não estruturado, realizado junto à empresa contábil responsável pela contabilidade das 10 escolas, buscou-se detectar e analisar quais ferramentas da Gestão Estratégica de Custos as 10 escolas utilizam, quais poderiam ser utilizadas por escolas particulares e que benefícios estas entidades poderiam obter ao utilizá-las.

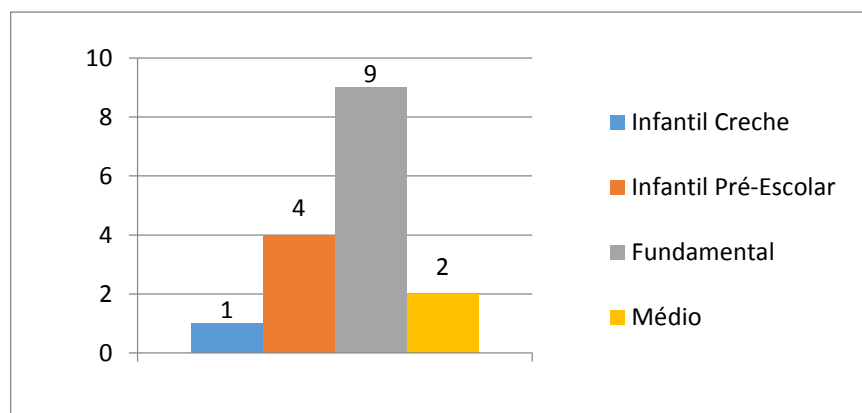
4.1 Apresentação das Empresas

As 10 escolas (7 microempresas e 3 pequenas empresas) são localizadas em Fortaleza-Ceará e regidas pelo Simples Nacional. Com inícios parecidos, são escolas que surgiram através de pessoas da área de educação, juntamente com seus familiares, buscando fornecer um ensino de qualidade para as regiões em que estão localizadas.

Das dez escolas, uma fornece infantil creche, infantil pré-escolar e fundamental; três fornecem o ensino infantil pré-escolar e o ensino fundamental; quatro fornecem apenas o ensino fundamental; uma fornece fundamental e médio; e uma fornece apenas o ensino médio.

O gráfico a seguir apresenta a predominância de serviços oferecidos pelas 10 escolas.

Gráfico 1: Serviços Oferecidos Pelas 10 Escolas



Fonte: Elaboração Própria (2018)

Observou-se no gráfico 1 que o ensino fundamental é o ensino mais oferecido entre as 10 escolas e o ensino infantil creche é o menos oferecido.

Diante da necessidade de sigilo de divulgação das informações das escolas, foi definido que as escolas seriam chamadas por letras, sendo a escola que fornece infantil creche, infantil pré-escolar e fundamental a escola A; as escolas que fornecem o ensino infantil pré-escolar e o ensino fundamental são as escolas B, C e D; as que fornecem apenas o ensino fundamental são as escolas E, F, G e H; a escola que fornece fundamental e médio é a escola I; e a que fornece apenas o ensino médio é a escola J.

No tópico a ser conferido a seguir, têm-se as ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que as 10 escolas utilizam.

4.2 Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que as Escolas analisadas utilizam

Por meio de um levantamento não estruturado realizado junto à contabilidade das 10 escolas, foram verificadas quais práticas (ferramentas) da Gestão Estratégica de Custos são utilizadas pelas escolas em questão.

Para apresentar quais ferramentas são utilizadas, foi elaborado um quadro de explanação, em que se utilizou “U” para “Utiliza”, destacado em azul, e “NU” para “Não Utiliza”, destacado em amarelo.

Quadro 4: Ferramentas utilizadas pelas 10 Escolas

Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos	Escolas									
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
Gestão Baseada em Atividades (ABC)	U	U	NU	U	U	U	NU	U	U	U
Custeio de Atributos	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU
Benchmarking	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU
Monitoramento da Posição Competitiva	NU	U	NU	U	U	NU	NU	NU	U	U
Estimativa do Custo da Concorrência	NU	U	NU	NU	U	NU	NU	NU	NU	NU
Avaliação dos Concorrentes com Base nas Demonstrações Contábeis Publicadas	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU
Contabilidade de Clientes	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU
Mensuração Integrada de Desempenho (BSC)	NU	U	NU	U	U	NU	NU	NU	U	U
Custeio do Ciclo de Vida	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU
Custeio da Qualidade	NU	NU	NU	NU	U	NU	NU	NU	U	NU
Custeio e Precificação Estratégica	U	U	U	U	U	U	U	U	U	U
Custeio-Meta (Custo-Alvo)	NU	U	NU	U	U	NU	NU	NU	U	U
Custeio da Cadeia de Valor	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU
Análise de Custo Intangível	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU
Análise de Custo Ambiental	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU
Análise de Custo Logístico	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU
Análise de Custo Kaizen	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU	NU

Fonte: Elaboração Própria (2018)

Com base no quadro 4, verificou-se que das 17 ferramentas da Gestão Estratégica de Custos, apenas sete são utilizadas pelas 10 escolas analisadas. São elas: Gestão Baseada em Atividades (ABC), Monitoramento da Posição Competitiva, Estimativa do Custo da Concorrência, Mensuração Integrada de Desempenho (BSC), Custeio da Qualidade, Custeio e Precificação Estratégico e Custeio-Meta (Custo-Alvo).

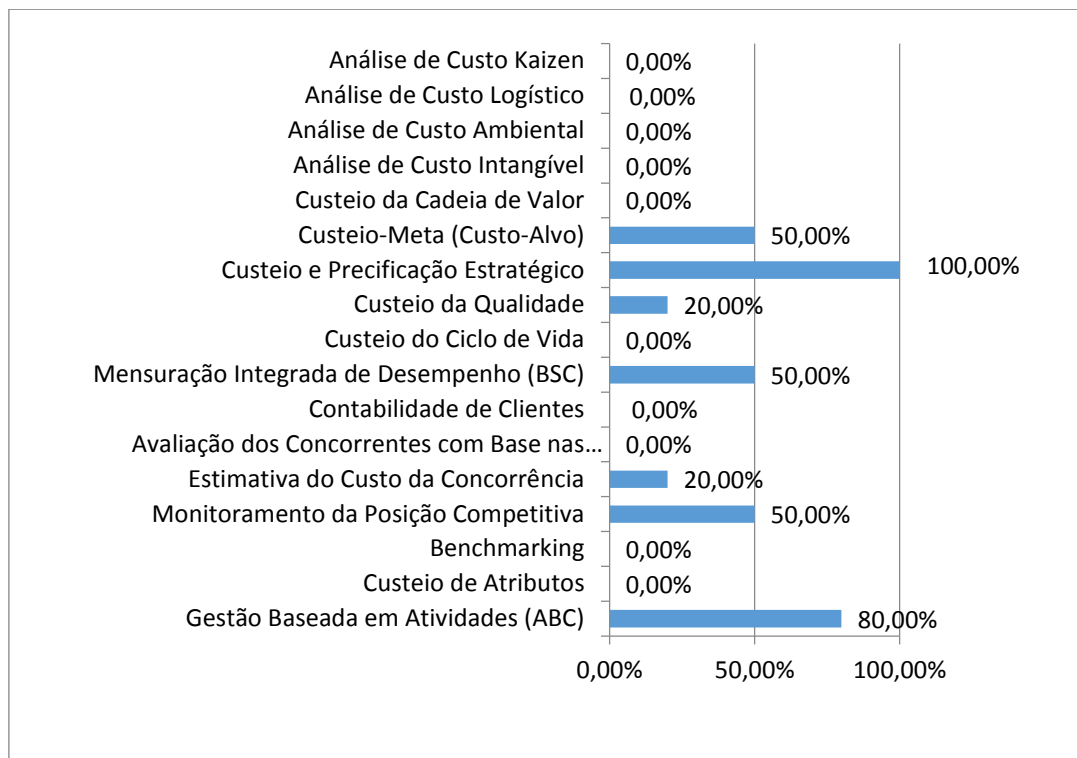
Observou-se que a ferramenta Custeio e Precificação Estratégica é a ferramenta mais utilizada pelas 10 escolas, no qual buscam alcançar bom posicionamento no mercado, alcançando vantagens competitivas frente aos concorrentes, mesmo diante de mudanças de preços.

A ferramenta Estimativa de Custo da Concorrência é a menos utilizada pelas 10 escolas, na qual busca coletar de maneira indireta as informações de custo dos concorrentes.

Analisou-se, também, que a Escola E é a que mais utiliza as ferramentas da Gestão Estratégica de Custos e a Escola G é a que menos utiliza.

Para uma análise mais detalhada, construiu-se um gráfico apresentando o percentual de utilização de cada ferramenta pelas 10 escolas, a ser conferido a seguir:

Gráfico 2: Percentuais de utilização das Ferramentas da GEC pelas 10 Escolas



Fonte: Elaboração Própria (2018)

Com base no gráfico 2, verificou-se que apenas uma ferramenta é utilizada por 100% das escolas analisadas, sendo ela a Custeio e Precificação Estratégico.

As ferramentas Monitoramento da Posição Competitiva, Mensuração Integrada de Desempenho (BSC) e Custeio Meta (Custo-Alvo) são utilizadas por 50% das escolas, o que resulta em 5 das 10 escolas analisadas.

As ferramentas Estimativa do Custo da Concorrência e Custeio de Qualidade são utilizadas por 20% das escolas, o que resulta em 2 das 10 escolas analisadas.

As outras 10 ferramentas não são utilizadas por nenhuma das escolas estudadas, ficando com percentual de 0,00%.

Diante do baixo índice de utilização das ferramentas da Gestão Estratégica de Custos pelas 10 escolas estudadas, buscou-se no tópico a seguir apresentar quais ferramentas da GEC poderiam ser aplicadas por escolas particulares.

4.3 Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que poderiam ser aplicadas e que não poderiam ser aplicadas em Escolas Particulares

Buscando apresentar quais ferramentas da Gestão Estratégica de Custos poderiam ser aplicadas em escolas do setor privado, foi elaborado um quadro de explanação, onde se listou as 17 principais ferramentas e, com base no conteúdo apresentado sobre as principais ferramentas de GEC no tópico 2.2 e no estudo feito nas 10 escolas analisadas no tópico 4.2 do presente artigo, utilizou-se “Sim”, destacado em azul, para “poderia ser aplicada”, e “Não”, destacado em amarelo, para “não poderia ser aplicada”.

Quadro 5: Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que poderiam ser aplicadas em escolas do setor privado

Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos	Poderia e não poderia ser utilizada
Gestão Baseada em Atividades (ABC)	SIM
Custeio de Atributos	NÃO
Benchmarking	SIM
Monitoramento da Posição Competitiva	SIM
Estimativa do Custo da Concorrência	SIM
Avaliação dos Concorrentes com Base nas Demonstrações Contábeis Publicadas	NÃO
Contabilidade de Clientes	NÃO
Mensuração Integrada de Desempenho (BSC)	SIM
Custeio do Ciclo de Vida	NÃO
Custeio da Qualidade	SIM
Custeio e Precificação Estratégica	SIM
Custeio-Meta (Custo-Alvo)	SIM
Custeio da Cadeia de Valor	SIM
Análise de Custo Intangível	SIM
Análise de Custo Ambiental	SIM
Análise de Custo Logístico	SIM
Análise de Custo Kaizen	NÃO

Fonte: Elaboração Própria (2018)

Portanto, verificou-se que das 17 ferramentas da Gestão Estratégica de Custos, 12 poderiam ser aplicadas e 5 não poderiam ser aplicadas em escolas do setor privado.

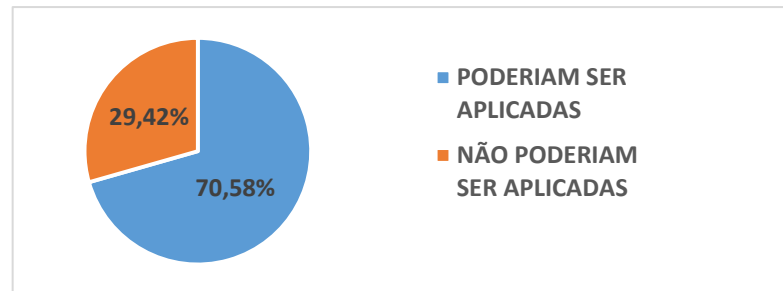
A classificação das ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que poderiam e que não poderiam ser aplicadas em escolas particulares deu-se a partir da fundamentação teórica das ferramentas de GEC, estudadas no quadro 1 do presente artigo.

Analisou-se, conforme a teoria, quais são adaptáveis à prestação de serviços, no qual não se tem custos com produção, mas que busca constantemente a redução de custos, principalmente com mão de obra.

A busca por estratégias que alcancem a satisfação dos clientes e que forneçam vantagens competitivas diante dos concorrentes foram outros dois fatores analisados para a classificação das ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que poderiam ser aplicadas em escolas particulares.

Para uma análise mais detalhada, foi elaborado um gráfico apresentando o percentual equivalente à quantidade de ferramentas que poderiam ser aplicadas e que não poderiam ser aplicadas em escolas privadas, a ser conferido a seguir:

Gráfico 3: Percentual de Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que poderiam e que não ser aplicadas em escolas privadas



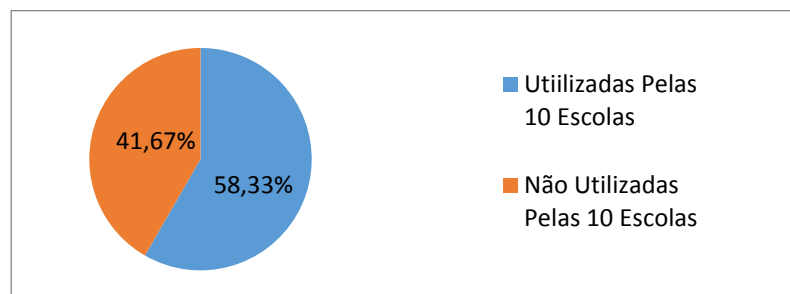
Fonte: Elaboração Própria (2018)

Observou-se que em um universo de 17 ferramentas da Gestão Estratégica de Custos, apontadas pelos autores Cinquini e Tenucci (2006, apud Pilz et al, 2009, p. 6-7), têm-se um percentual de 70,58% de ferramentas que poderiam ser aplicadas e 29,42% que não poderiam ser utilizadas por escolas do setor privado.

Para uma análise mais avançada das informações, construiu-se um gráfico apresentando o percentual de ferramentas que são utilizadas pelas 10 escolas analisadas diante das 12 ferramentas que poderiam ser aplicadas em escolas particulares.

O gráfico pode ser conferido a seguir:

Gráfico 4: Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que as 10 escolas utilizam entre as 12 que poderiam ser aplicadas



Fonte: Elaboração Própria (2018)

Através do gráfico 4, verificou-se que de 12 ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que poderiam ser aplicadas em escolas particulares, as 10 escolas analisadas utilizam 58,33% dessas ferramentas, o que resulta em mais da metade das ferramentas que poderiam ser aplicadas.

O percentual de ferramentas que não são utilizadas pelas 10 escolas analisadas foi de 41,67%, o que resulta em menos da metade das ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que poderiam ser aplicadas em escolas particulares.

Diante disso, buscou-se apresentar no tópico a seguir os benefícios que escolas particulares poderiam obter ao utilizarem as ferramentas da Gestão Estratégica de Custos.

4.4 Benefícios que Escolas Particulares poderiam obter ao utilizarem ferramentas da Gestão Estratégica de Custos

No tópico 4.3 verificou-se que 12 ferramentas da Gestão Estratégica de Custos poderiam ser aplicadas em escolas particulares. Diante disso, foi elaborado um quadro, no

qual foram apresentados os benefícios que as escolas do setor privado poderiam obter ao utilizarem as ferramentas da GEC.

Para construção do quadro, utilizou-se como base o estudo teórico do tópico 2.2 do presente artigo, que apresenta as principais ferramentas da Gestão Estratégica de Custos.

Quadro 6: Benefícios das Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que poderiam ser utilizadas por Escolas Privadas

Benefícios das ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que poderiam ser utilizados por escolas privadas
Gestão Baseada em Atividades (ABC)
Auxilia no desempenho da gestão das atividades que requerem recursos. Permite identificar, reduzir ou até eliminar as atividades que não geram valor.
Benchmarking
Identifica as melhores técnicas de gestão de mercado.
Monitoramento da Posição Competitiva
Recolhe informações sobre a prestação de serviço dos concorrentes, seus custos e sua posição no mercado.
Estimativa do Custo da Concorrência
Realiza uma coleta indireta de estimativa dos custos dos concorrentes, com base em clientes, fornecedores comuns ou outras técnicas específicas.
Mensuração Integrada de Desempenho (BSC)
Avalia o desempenho com medidas financeiras e não financeiras, trazendo aprendizado e crescimento.
Custeio da Qualidade
Ajuda a monitorar os custos da qualidade dos serviços, incluindo aqueles decorrentes de falhas internas ou externas.
Custeio e Precificação Estratégico
Proporciona manutenção do posicionamento de mercado, busca vantagem competitiva e analisa as reações dos concorrentes com mudanças de preços.
Custeio-Meta (Custo-Alvo)
Determina o custo aceitável, calculando a partir do preço aceitável pelo mercado menos o lucro desejado.
Custeio da Cadeia de Valor
Monitora as oportunidades existentes nos vínculos externos com clientes e fornecedores.
Análise de Custo Intangível
Analisa os custos ocultos gerados por itens estruturais e ineficiência da gestão.
Análise de Custo Ambiental
Analisa os custos decorrentes da busca ou falta da ecoeficiência ambiental, em atividades de recuperação, monitoramento e reciclagem de produtos e resíduos.
Análise de Custo Logístico
Analisa os custos de aquisição e armazenagem de insumos e produtos necessários para a prestação de serviços.

Fonte: Construído a partir de Cinquini e Tenucci (2006, apud Pilz et al, 2009, p. 6-7)

O quadro 6, que apresenta os benefícios que as escolas privadas poderiam ter com a utilização de ferramentas da Gestão Estratégica de Custos, mostra que a utilização poderia resultar em benefícios como controle e redução de custos, vantagens competitivas, melhor posicionamento no mercado, avanços na gestão, crescimento e novas oportunidades.

Diante disso, observa-se que é benefícios que as escolas buscam alcançar constantemente, o que pode tornar a Gestão Estratégica de Custos uma gestão a ser mais praticada por escolas particulares.

No tópico a seguir, têm-se os resultados obtidos com o estudo multicase do presente artigo.

4.5 Resultados Obtidos

O estudo multicase observou que as gestões das 10 escolas particulares utilizam ferramentas da Gestão Estratégica de Custos, mas ainda sem muita expressão.

O índice de utilização das ferramentas de GEC entre as 10 escolas é baixo, pois em um universo de 17 ferramentas apontadas pelos autores Cinquini e Tenucci (2006, apud Pilz et al, 2009, p. 6-7), apenas 7 são utilizadas pelas 10 escolas analisadas.

O percentual de utilização das ferramentas da Gestão Estratégica de Custos entre as 10 escolas é de 41,17%, o que equivale a menos da metade das ferramentas da GEC.

No quadro 5, observou-se que apenas 12 ferramentas da Gestão Estratégicas de Custos poderiam ser aplicadas em escolas particulares, o que faz o percentual de utilização passar de 41,17% para 58,33%, o que equivale a mais da metade das ferramentas da GEC que poderiam ser aplicadas.

No quadro 6, observou-se uma diversidade de benefícios que poderiam ser alcançados por escolas particulares com a aplicação das ferramentas da Gestão Estratégica de Custos como controle e redução de custos, vantagens competitivas, melhor posicionamento no mercado, avanços na gestão, crescimento e novas oportunidades.

No tópico a seguir, têm-se as conclusões obtidas no presente artigo.

5 CONCLUSÕES

A Gestão Estratégica de Custos trabalha gerando informações que possam contribuir para as decisões a serem tomadas pelos gestores das organizações, sendo aplicada nas empresas, por meio de ferramentas, que buscam melhorar as condições da empresa no mercado.

Diante do apresentado, conclui-se que a Gestão Estratégica de Custos e suas ferramentas é um significativo modelo de gestão a ser utilizado por escolas particulares, em vista que estas entidades buscam alcançar a correta destinação dos custos para que possam oferecer um preço justo de mensalidades, mantendo um ensino de qualidade.

Este estudo, que teve como problema de pesquisa os seguintes questionamentos: quais são as ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que podem ser utilizadas por escolas particulares e que aplicações e benefícios estas entidades poderiam obter ao utilizá-las, chegou à conclusão que de 17 ferramentas da GEC, 12 podem ser utilizadas por escolas particulares, obtendo benefícios como controle e redução de custos, vantagens competitiva, melhor posicionamento no mercado, avanços na gestão, crescimento e novas oportunidades.

A hipótese levantada foi aceita à medida que foi verificado que as ferramentas da Gestão Estratégica de Custos são utilizadas por escolas particulares, resultando em avanços na gestão destas entidades, tornando possível definir estratégias para controlar e reduzir custos.

Diante da falta de estudos anteriores sobre o tema do presente artigo, encontraram-se limitações na pesquisa, o que dificultou o desenvolvimento teórico e prático do artigo.

Por fim, como linha de pesquisa sugerida, recomenda-se um estudo quantitativo acerca das ferramentas da Gestão Estratégica de Custos no âmbito de escolas particulares e os avanços quantitativos obtidos com a utilização dessas ferramentas.

REFERÊNCIAS

- COSTA, S. A. **Gestão estratégica de custos: panorama do ensino e pesquisa sob a ótica da teoria ator-rede**. São Paulo, 2015.
- CURY, C. R. J. **Direito à educação: direito à igualdade, direito à diferença**. Minas Gerais, 2002.
- DINIZ, C. R.; SILVA, I. B. **Tipos de métodos e sua aplicação**. 21 ed. Campina Grande: UEPB/UFRN – EDUEP, P. 3, 2008.
- GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, T. D. **Métodos de pesquisa**. 1 ed. Porto Alegre: UFRGS, 2009.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 1 ed. São Paulo: Thomson, p. 423, 2003.
- KNECHTEL, M. R. **Metodologia da pesquisa em educação: uma abordagem teórico-prática dialogada**. 1. ed. Curitiba: Intersaberes, p. 150-151, 2014.
- KOLAROVICZ, K. A.; AMÂNCIO, F. S.; MADKUR, F.N. **Apuração do custo/aluno em instituições de ensino: estudo de uma instituição privada do município de Londrina-PR**. Londrina, 2012.
- LEMOS JÚNIOR, L. C.; PINTO, S. S. **A importância da gestão de custos e da tomada de decisões no desempenho de instituições metodistas de educação**. Revista de Educação do COGEIME, Piracicaba, n. 21, p. 73-81, 12/2002.
- MARTINS, O. S.; PEDROSA NETO. C.; ARAÚJO, A. O. **A gestão estratégica de custos nas organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no estado da Paraíba**. Belo Horizonte, 2008.
- MAZZOTI, T. et al. **Metodologia Científica**. 2 ed. Rio de Janeiro: Copyriht SESES, p. 90, 2014.
- PILZ, N.; SOUZA, M. A.; SILVA, E. J. **Estrutura e prática de gestão estratégica de custos: estudo em uma empresa multinacional brasileira**. Vale do Rio dos Sinos, 2009.
- SOUZA, M. A.; HEINEN, A. C. **Práticas da Gestão Estratégica de Custos: Uma análise de estudos empíricos internacionais**. Brasília, 2012.
- SOUZA, M. A.; JANTSCH, L.; MACHADO, D. G; FONTANA, K. H. S. **Práticas de gestão de custos alinhadas ao posicionamento estratégico de um sistema de crédito cooperativo**. São Paulo, 2016.