

CUSTO ALUNO NA EDUCAÇÃO BÁSICA NA REDE PRIVADA DE PORTO VELHO

Rafael Menezes Leite

Bacharel Administração de Empresa pela Faculdade Interamericana de Porto Velho

Vinícius Dantas Silveira

Mestre em Administração, Professor e orientador da Faculdade Interamericana de
Porto Velho

Área Temática: D) Contabilidad de Gestión

Palabras clave: Custo Aluno, Custos, Gestão Escolar.

CUSTO ALUNO NA EDUCAÇÃO BÁSICA NA REDE PRIVADA DE PORTO VELHO

RESUMO

A oferta de serviços educacionais no Brasil tem crescido vertiginosamente nos últimos anos, sobretudo no segmento da Educação Básica. O objetivo deste estudo é identificar os fenômenos relativos à geração de custos em uma Escola de Educação básica em Porto Velho relacionando-a com a importância deste conhecimento como ferramenta de gestão estratégica. A presente pesquisa se caracteriza como sendo de natureza aplicada, com abordagem qualitativa, com fins descritivos resultando em um estudo de caso, tendo como objeto de estudo a escola Centro Educacional RML LTDA, no município de Porto Velho, e como horizonte temporal o primeiro semestre de 2015, a escola possui quase 400 alunos ativos, divididos nos segmentos, Creche, Pré-escola, Ensino Fundamental I, Ensino Fundamental II e Ensino Médio. A análise dos dados mostra a complexa estrutura de custos de uma escola e quais são os custos diretos e indiretos da instituição. Foram analisados os relatórios de despesas e receitas do primeiro semestre de 2015 da instituição. Através dos dados levantados foi possível conhecer a mensalidade per capita por segmento, a sustentabilidade, ponto de equilíbrio da escola e a importância destes indicadores para a mesma, foi possível ainda verificar a relevância da ferramenta de Custos e seu importantíssimo papel no processo de tomada de decisão, mostrou ainda que a estrutura de custos da empresa analisada é deficitária para a organização. Observa-se que no período analisado a empresa não obteve lucros significativos.

ABSTRACT

The offer of educational services in Brazil has grown dramatically in recent years, especially in the segment of Basic Education. The aim of this study is to identify phenomena related to generation costs of a basic education school in Porto Velho relating it to the importance of knowledge as a strategic management tool. This research is characterized as being applied nature with a qualitative approach with descriptive purposes resulting in a case study, having as object of study the school Educational RML LTDA Center in the city of Porto Velho, and as time horizon the first half 2015, the school has almost 400 active students, divided into segments, Nursery, Pre-school, elementary school, elementary school and II High School. Data analysis shows the complex cost structure of a school and what are the direct and indirect costs of the institution. The reporting of expenses and income for the first half of 2015 the institution were analyzed. Through the data collected was possible to know the per capita monthly fee per segment, sustainability, school break-even point and the importance of these indicators for the same, it was also possible to verify the relevance of the costs of tool and its important role in the making of decision, also showed that the analyzed company's cost structure is deficient for the organization. It is observed that in the period under review the company did not obtain significant profits.

1 INTRODUÇÃO

Em um ambiente acirrado e competitivo, além da necessidade de conhecer bem sua empresa, o gestor deve saber minuciosamente quais são os custos que incorrem para a completa entrega de seu produto. Possuir ferramentas que auxiliem nesta mensuração de maneira mais precisa, contribuirá para a tomada de decisão mais assertivas de maneira a minimizar os impactos de uma baixa lucratividade, o controle de custos numa organização, poderá tornar o produto/serviço mais competitivo, pois, a partir deste controle a possibilidade de precificação menor que os custos incorridos para a entrega do produto são mínimas.

A oferta de serviços educacionais no Brasil tem crescido vertiginosamente nos últimos anos, sobretudo no segmento da Educação Básica, de acordo com o último Censo Escolar divulgado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – Inep as instituições privadas representam hoje 16,5% do total de matrículas no país.

As áreas de administração, contabilidade e educação tem passado por um longo processo de transformação e conseqüente maturação, nesse contexto, a gestão de custo surge como ferramenta de medição das despesas diretas para a oferta dos serviços educacionais de maneira que se possa oferecer os serviços com a qualidade esperada pela sociedade escolar sem que exista prejuízos financeiros para sócios desta organização.

O domínio da ferramenta de custos em qualquer instituição amplia as possibilidades de decisões estratégicas inclusive naquelas que implicam em um reposicionamento de mercado e definição de preço competitivo.

Ignorar a gestão de custos em uma organização com fluxos tão singular como uma Escola, pode levar o gestor a realizar intervenções equivocadas que não sanarão os déficits financeiro da organização. O completo entendimento da Gestão de Custos na Escola contribui para que a instituição não desapareça do mercado, neste sentido, este trabalho visa elencar quais são os insumos mínimos para a completa oferta de serviços de educação e esclarecer para os gestores quais são os custos diretos e indiretos e a sua interferência no processo de decisões estratégicas.

Este trabalho poderá subsidiar escolas em especial da Rede Privada a encontrar o ponto de equilíbrio entre receitas de despesas de maneira a gerir de maneira uniforme seus recursos no sentido de garantir uma instituição sadia financeiramente que como conseqüência gerará resultados mais consistentes.

Para tanto, a presente pesquisa procurou identificar os fenômenos relativos a geração de custos em uma Escola de Educação básica em Porto Velho relacionar a importância deste conhecimento como ferramenta de gestão estratégica. Para isso, procurou-se responder os seguintes objetivos específico: (1) identificar os fatores que geram custo no processo educacional em uma Escola de Educação Básica; (2) analisar a relação da gestão de custos no processo de tomada de decisões; (3) averiguar a interferência da gestão de custos na precificação dos serviços.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contextualização

O conceito de **Custos** é comumente confundido com **despesas, gastos** ou mesmo com **investimento**, apesar de todos serem componentes, da ferramenta de

custos para a contabilidade cada uma das nomenclaturas acima mencionada tem conceitos distintos e utilização singular, não sendo impossível a junção de uma ou todas dependendo do que se pretende analisar.

Eliseu Martins (2008) preocupou-se em conceituar e esclarecer as diferenças cada uma das nomenclaturas definindo-as como a seguir:

Despesa: bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas; **Gasto:** compra de um produto ou serviço qualquer, que gere sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro); **Investimento:** gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos; **Custos:** gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Neste contexto, é possível afirmar que todo e qualquer incremento ou adicional que agregue valor ou não aos produtos ou serviços pode ser considerado como custo, podemos tomar como exemplo a aquisição de um maquinário para a produção de sandálias, a natureza desta operação seria um Investimento, contudo, ao iniciar seu uso para a devida produção a depreciação da máquina e os serviços de manutenção inerentes ao processo produtivo são contabilizados como custo de produção.

A correta contabilização de custos é de extrema importância para o processo precificação e também através da verificação de custos é possível identificar quais são os custos desnecessários que estão inseridos nos produtos/serviços e oneram os mesmos.

2.2 Gestão Escolar

A Administração surgiu após os estudos de Frederick W. Taylor, engenheiro americano que através de seus estudos destacou a importância da divisão de tarefas, método, tempo de produção e produção máxima. Verificando o Trabalho de Taylor, percebemos que apesar de seu início nos primórdios do século XX, o tema central é bastante atual, pois, seus estudos preconizam a máxima produção com menor recursos, assunto este exaustivamente debatido nos dias atuais independente do segmento de atuação da organização. Fazer mais com menos ou simplesmente otimizar recursos tem sido um grande desafio para o administrador contemporâneo.

O Termo Gestão está diretamente relacionado com administração, que a maneira de conduzir uma organização a alcançar suas metas. Deste modo, para a entendermos é necessário discorrer acerca do conceito de administração, segundo Aurélio (2004, p. 95) Administração é:

1. Ação ou efeito de administrar.
2. Conjunto de princípios, normas e funcionamento de uma organização (empresa, órgão público e etc.).
3. A sua prática.
4. Função do administrador.
5. O período de exercício dessa função.
6. pessoal que administra.
7. O local em que fica a administração.

Com o passar do tempo, não só a administração, mas, seu conceito tem sido aprimorado, em busca de atender as exigências empresariais que se atualizam a cada instante.

Para Maximiano, (2000, p. 26) administração é:

[...]. É o processo de tomar decisões e realizar ações que compreende quatro processos principais interligados, planejamento, organização, execução e controle. [...].

Concordando com Maximiliano, Chiavenato (2007 p.3) A Administração é o veículo pelo qual as organizações são alinhadas e conduzidas para alcançar excelência em suas ações e operações para chegar ao êxito no alcance de resultados.

Diante disto, é possível afirmar que apesar da correlação existente entre Administração e Gestão, estas áreas não são iguais, contudo, ambas se complementam, uma vez que o sucesso no processo de gestão é fruto da aplicabilidade dos procedimentos da administração.

A Administração escolar no Brasil, surge em meados da década de 1930, onde iniciou o processo de adaptação da Teoria Geral da Administração voltada às escolas, com o objetivo de transformá-la em uma organização empresarial. Esse processo evolutivo, deu uma nova roupagem a escolas e por isso seu funcionamento passou a ser pautado sob a égide do racionalismo, o que contribuiu para que o planejamento, organização e controle passassem então, ao alcance dos resultados elevados em eficiência e eficácia (ARAÚJO, 2009).

Neste sentido, a fim de esclarecer de maneira concreta e objetiva, o Parecer CNE/CP 05/2005, (2005, p.8), ao traçar o perfil profissional do egresso do curso de pedagogia, define o conceito de gestão escolar:

[...]. Gestão educacional, entendida numa perspectiva democrática, que integre as diversas atuações e funções do trabalho pedagógico e de processos educativos escolares e não escolares, especialmente no que se refere ao planejamento, à administração, à coordenação, ao acompanhamento, à avaliação de planos e de projetos pedagógicos, bem como análise, formulação, implementação, acompanhamento e avaliação de políticas públicas e institucionais na área de educação. [...]

Diante disto, fica claro que o gestor escolar independente de sua formação, tem sob sua responsabilidade uma infinidade de processos que carecem de gestão, sua atuação vai refletir diretamente no nível de aprendizagem da organização em que ele administra

2.3 Custos

De acordo com Hansen e Mowen (2010), os sistemas contábeis se estendem até 10.000 anos atrás. As primeiras civilizações elaboraram sistemas contábeis com o desenvolvimento do comércio.

O crescimento da comercialização, deixou as transações financeiras pouco mais complicadas, como consequência desta complexidade, os sistemas de contabilidade foram se aprimorando para atendimento das necessidades dos comerciantes de cada período.

Atualmente, com uma economia globalizada e uma rivalidade competitiva ainda mais a flor da pele, exige-se das organizações medidas que as mantenham competitivas mesmos ante a grandes empresas e multinacionais

Os estudos de aprimoramento da contabilidade de custos transcendem os tempos.

Segundo Perez Jr. et al (2012):

O conceito de área de custos possui terminologia própria que, entretanto, muitas vezes é utilizada de forma equivocada. Assim sendo, é importante a definição dos termos utilizados com maior frequência no livro, a fim de evitar qualquer erro na interpretação dos conceitos.

Para Dobois et al (2009); a teoria econômica sempre levou em consideração que qualquer sacrifício financeiro de ser considerado como um custo. Porém, esta é uma visão própria da economia.

Percebemos que rotineiramente o conceito de custo está atrelado ao desembolso financeiro, contudo, a contabilidade de custos nos leva a uma nova

reflexão, que apesar de parecer complexa, é uma questão apenas de entendimento da ferramenta. A formação dos custos de produção, é amplamente discutida em diversos trabalhos, neste sentido, vale ressaltar os itens que compõem os custos, que são, Gasto, Desembolso, Investimento, Custo, Despesa e Perda.

Existem diferenças entre os itens que compõem a formação de custos que é de suma importância o correto entendimento para aplicabilidade da gestão de custos. A fim de elucidar os conceitos desta formação de custos, Scher, (2006, p.14), define:

[...]. **Gasto**: compra de produto ou serviço qualquer que gera desembolso imediata ou futuro para a empresa, representado por entrega de ativos (normalmente dinheiro). Os gastos ocorrem a todo momento e em qualquer setor de uma empresa. Esse conceito tem emprego amplo e aplica-se a todos os bens e serviços adquiridos. [...]. **Desembolso**: pagamento resultante da aquisição de bem ou serviço. São saídas em dinheiro ou cheque que ocorrem devido ao pagamento. [...]. Pode ocorrer .antes, durante ou depois da entrada da utilidade comprada, sendo, portanto, defasado ou não no momento do gasto. **Investimento**: Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro (s) período (s), o que significa aquisição de bem ou produto que gerará benefício financeiro futuro [...]. **Custo**: gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. [...]. **Despesa**: bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. [...]. **Perda**: bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária. [...].

Podemos afirmar que toda e qualquer movimentação realizada na empresa pode gerar um custo, o simples intervalo entre ligar ou desligar uma máquina é a diferença entre investimento e desperdício.

Entendido a terminologia dos fatores que geram custos, é importante aprender um pouco quanto à apuração dos custos, que segundo Dutra (2010, p. 26, apud FLÁVIA RENATA DE SOUZA, 2011, p. 9) podem ser:

Custo direto: é o custo que pode ser diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão, no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo. [...]

Custo indireto: é o custo que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência. [...] O custo indireto participa de todas ou de várias funções concomitantemente, sem possibilidade de segregação da parcela que está onerando cada uma das funções quando de sua aplicação.

O completo entendimento desta classificação é de extrema relevância tanto para o gestor quanto para a organização, pois, alocar corretamente os custos diretos e indiretos contribuem para uma precificação que atenda aos interesses da empresa, não saber alocar custos diretos e indiretos, pode levar a uma precificação inexpressiva que talvez nem cubra o custo de produção do produto ou serviço, o que levará a empresa a sucessivos prejuízos.

Os custos podem ainda ser classificados quanto a sua variação em relação ao volume produzido e quanto ao volume de vendas, podem, portanto, ser classificados como Custos fixos, variáveis e mistos.

Os custos fixos são aqueles que não se alteram dentro de uma capacidade instalada em decorrência do aumento de volume de produção, podemos citar como exemplos de custos fixos, são salários de pessoal da administração, despesas com alugueis, seguros e etc. (SCHIER, 2006). Custos Variáveis são aqueles que aumentam ou diminuem proporcionalmente em decorrência da variação do volume de produção. (SCHIER, 2006).

2.3.1 Custos educacionais

O conceito de custos é largamente aplicado nas indústrias e empresas prestadoras de serviços, é pouco conhecido e aplicado na educação. A singularidade dos processos do negócio educação, e a dificuldade de alguns gestores em converter os conceitos e aplicabilidade de custos para o ensino regular, afasta os diretores/gestores educacionais da ferramenta de custo.

Para conhecer e definir o custo aluno na educação básica, é necessário entender e saber elencar quais são as despesas de uma escola, para tanto, precisamos saber quais são os principais gastos inerentes à educação, para auxiliarmos neste entendimento, Silva explana mais acerca das principais despesas de uma escola ao definir custo aluno como:

Custo-aluno é definido como o conjunto de recursos materiais e humanos objetivamente calculados (somatório dos seguintes itens de custo: salário de pessoal [docente e não-docente]; material de consumo; material permanente; outros insumos [serviço de terceiros; água/esgoto; energia elétrica; telefone; internet banda larga; e gás GLP]; prédio; e terreno). (SILVA, 2010, p. 27)

Podemos considerar como custos educacionais todo e qualquer gasto necessário para a completa entrega do serviço de educação, no caso da educação básica, todos os atores inseridos no corpo da escola, ainda que ele não desenvolva atividade direta no processo educativo, neste caso podemos considerar o setor financeiro da escola ou mesmo os serviços de conservação e limpeza que não desempenha função direta como ministrar aulas, mas, tem um papel importante que é o de manter ordem financeira da organização receitas e despesas em dias e proporcionar um ambiente limpo e saudável respectivamente, essas atividades são também custos educacionais que podemos classifica-los como custos educacionais indiretos.

É possível, portanto, afirmar que os custos educacionais não estão longes dos custos percebidos em organizações de natureza diferente da instituição escola, muito pelo contrário, são muito similares e isso pode facilitar o entendimento e classificação dos custos na educação.

Vale ressaltar que as máquinas e equipamentos da escola devem também compor o custo aluno, haja vista que, houve um esforço financeiro para sua aquisição e seu uso ainda que de forma indireta servirá para aprimorar a entrega do serviço, toda e qualquer aquisição com dispêndio financeiro que tenha a intenção de aprimorar a entrega do serviço deve compor os custos educacionais.

Não podemos deixar de fora aqui as despesas com pessoal, em especial com os professores, que devem, preferencialmente, ser alocados no Centro de despesas para o qual ele se presta a dar aulas, e isto é de extrema importância, pois, o correto lançamento das despesas é fator primordial para se conseguir analisar qual o investimento em salários no segmento.

Se a escola revende material didático para o aluno, a mesma realiza a aquisição dos materiais de uma editora, isto também gerará um custo para a escola que deve ser mensurado de acordo com as aquisições por segmento, de certo que a venda deste material também gerará uma receita alternativa para a instituição, entretanto, caso não exista esse controle a instituição terá dificuldades para encontrar o seu custo aluno, sua margem de contribuição e a sustentabilidade da própria instituição e qual o segmento que merece uma atenção especial no sentido de poder potencializar as receitas.

2.3.1.1 Rateio de custos

Em geral, alguns custos indiretos, não podem ser aplicados diretamente nos produtos em razão de sua própria natureza, "*indireto no produto/serviço*", neste caso recomenda-se a aplicação de rateio destes custos. (SCHIER, 2006)

O rateio de custos é uma ferramenta muito importante para a correta mensuração de custos e de aplicação bem simples, uma vez que, em geral, à aplicação de rateio se dá por meio de regra de três simples, entretanto, não se trata aqui de uma regra engessada, a empresa pode definir pesos na aplicação do rateio, no intento de garantir um grau maior de confiabilidade na distribuição dos custos indiretos. O exemplo abaixo Santos (2001) mostra a aplicação de um critério aleatório de rateio de custos.

Exemplo¹: Suponhamos que uma pequena escola tem que pagar uma conta de consumo de água para toda a escola, e a mesma definiu que o rateio da despesa ocorrerá proporcional à população da mesma, ou seja, irá considerar o total de alunos por segmento acrescido do departamento administrativo para definir quanto cada um contribuirá.

Elemento de Rateio: Água potável;

Valor do item consumido: R\$ 1.000,00 (200 L)

População: 300 pessoas distribuídas entre educação infantil, fundamental I e administração da escola;

Critério de Rateio: consumo por proporção populacional

Vejam a tabela que mostra o procedimento de rateio.

Tabela 1 – Rateio de custos

DEPARTAMENTOS	CONSUMO	POPULAÇÃO	% POPULAÇÃO	RATEIO
Educ. Infantil	?	100	33%	R\$ 333,33
Fundamental I	?	180	60%	R\$ 600,00
Administração	?	20	7%	R\$ 66,67
TOTAL	200 L	300	100%	R\$ 1.000,00

Fonte: adaptado de Luiz Eduardo Santos (2001)

Como vemos acima, o procedimento de rateio é extremamente simples, contudo, cabe a organização definir bem qual o critério que será adotado e sua relevância e grau confiabilidade que o critério pode oferecer em caso de uma tomada de decisão baseado em custo aluno.

2.4 Ponto de Equilíbrio

A contabilidade de custos dispõe de um grande leque de ferramentas que possibilitam e viabilizam diversas alternativas e análises que estruturam todo o processo de tomada de decisões, de acordo com o propósito da organização ou do mercado.

Das diversas análises que em especial as que envolvem volume, custo e lucro, destacamos o ponto de equilíbrio.

O ponto de equilíbrio é a diferença entre o total dos custos para a fabricação do produto/entrega do serviço e o total de receitas recebidas de maneira que não haja nem lucro nem prejuízo, como afirma Marques, (2004, p. 114).

[...] O ponto de equilíbrio é a identificação que a empresa busca em relação a não haver nem lucros e nem prejuízo na empresa, ou seja, a produção igual à venda. Mas, um resultado nulo significa que, economicamente a empresa está perdendo pelo menos o juro de capital próprio investido. [...]

O ponto de equilíbrio, é encontrado por meio do confronto entre os gastos totais com o total de receitas, com o emprego da seguinte fórmula:

¹ Fonte: adaptado de Luiz Eduardo Santos, disponível em:

http://www.contabilidadedecifrada.com.br/upload/topico/pdf_envios/aula-003010601-a-texto.pdf

$$\text{Ponto de equilíbrio} = \frac{(\text{custos fixos} + \text{despesas fixas})}{\text{Margem de Contribuição unitária}}$$

A organização pode utilizar a ferramenta de ponto de equilíbrio para definir o mínimo de vendas realizadas para cobrir todos os custos de produção de determinado produto/serviço, bem como definir qual o valor mínimo a ser cobrado a fim de não haver prejuízos, apesar de não ser adequada para aplicação isolado, o ponto de equilíbrio pode auxiliar a organização no processo de precificação de produtos/serviços, mas, vale ressaltar que para o processo de precificação deverão ser levantadas diversas análises, inclusive de mercado, a fim de garantir um preço que esteja dentro do orçamento do público alvo.

2.4 Sustentabilidade financeira

Comumente associado a questões relacionadas a natureza e meio ambiente, o conceito de sustentabilidade também encaixa-se perfeitamente à vida financeira de uma organização, de modo geral, o conceito de sustentabilidade financeira é muito similar ao índices da contabilidade em especial ao Índice de liquidez, uma vez que, igualmente a este, verifica a capacidade de pagamento a curto, médio e longo prazo de determinada organização, apoiados na ideia deste índice podemos nos ater ao conceito de Índices de Liquidez segundo Marion, (2009a:73, Apud Fernandes, 2011) “os índices de liquidez são utilizados para avaliar a capacidade de pagamento da empresa”.

Ao analisar o índice de sustentabilidade financeira de uma organização o gestor pode verificar se esta, possui capacidade de cumprir as suas obrigações, sejam com fornecedores ou mesmo com as de folha de pessoal.

Visando esclarecer o conceito de sustentabilidade financeira, Fachini (2005, apud Fernandes, 2011, p. 40) a defini como

Capacidade do prestacionista (credor) cobrir todos os seus custos, inclusive os de oportunidade e os de transação e ainda conseguir permanecer no mercado a longo prazo.

A sustentabilidade financeira, tanto pode ser verificada na empresa como um todo, como podemos utilizá-la para analisar a permanência de determinado produto/serviço no mercado, haja vista que, se o produto/serviço não consegue cobrir minimamente seus custos, possivelmente um venda em grande escala dele trará prejuízos à organização, claro, que é necessários guardar as devidas proporções e ressaltar as empresas que possuem um portfólio de com mais de um produto e que acredite que manter um ou mais de um com lucro zero ou com sustentabilidade inferior a 1 (um), seja estratégico para ampliação de seu marketing share.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa se caracteriza como sendo de natureza aplicada, com abordagem qualitativa, com fins descritivos resultando em um estudo de caso (KAUARK; MANHÃES e MEDEIROS, 2010).

A pesquisa foi realizada no formato de estudo de caso, tendo como objeto de estudo a escola Centro Educacional RML LTDA, no município de Porto Velho, e como horizonte temporal o primeiro semestre de 2015, instituição que atua no segmento de Educação Básica da Creche ao Ensino Médio e possui um total de aproximadamente 400 alunos distribuídos nos dois turnos.

A coleta dos dados se deu através da pesquisa documental, estes dados foram tratados objetivando solucionar a problemática proposta neste trabalho. De acordo com Fachin (2012, p. 146).

O documento em uma Pesquisa documental consiste em qualquer tipo de informação seja em textos, imagens, sons, sinais em papel/madeira ou documentos oficiais, editoriais legislação atas, ofícios ou quaisquer outros de ordem jurídica e/ou cartorial (FACHIN. 2012).

Diante disto, podemos verificar que existe uma infinidade de subsídios para a pesquisa, contudo, este tipo de análise, exige do pesquisador uma grande responsabilidade, pois, a interpretação dos dados não pode ser meramente pessoal.

Para presente pesquisa, valeu-se como meio de análise a análise de conteúdo, onde Para, discorrer sobre a análise de conteúdo, torna-se um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens (BARDIN, 2009).

Para fins de análise, foi utilizado o total de receitas e despesas do último semestre da escola, separados por segmentos escolares, correspondentes aos serviços ofertados pela mesma que são, Educação Infantil – Creche, Educação Infantil – Pré-Escola, Ensino Fundamental I, Ensino Fundamental II e Ensino médio.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização dos respondentes

A escola analisada, possui uma boa estrutura para o objeto a que se propõe, seu layout foi elaborado de maneira que disponibilizou dezesseis salas especificamente para utilização com aulas o que possibilita uma capacidade máxima de ocupação de trinta e duas turmas considerando os turnos matutino e vespertino, contudo, existem algumas salas de aula que ficam ociosas em um e até em ambos os períodos e isto vem impactando no resultado operacional da instituição conforme análise a seguir.

4.2 Análise descritiva dos resultados

4.2.1 Análise das Receitas

Iniciamos a análise pelo total de receitas obtidas no último semestre/2015 da instituição e por segmento, para tanto, fez-se necessário analisar o total de alunos ativos em cada mês

Tabela 2 – Número de Alunos por Segmento

SEGMENTOS	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	ACUMULADO
Educação Infantil – Creche	15%	14%	14%	13%	13%	13%	14%
Educação Infantil - Pré-Escola	24%	23%	23%	22%	22%	23%	23%
Ensino Fundamental I - 1º ao 5º Ano	38%	39%	40%	41%	41%	41%	40%
Ensino Fundamental II - 6º ao 9º Ano	21%	21%	20%	21%	20%	20%	21%
Ensino Médio	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%

Fonte: própria com base nos dados analisados

Podemos verificar nessa tabela que a maioria dos alunos da instituição concentram-se no segmento Fundamental I com um percentual médio de 40%, seguido pela Pré-Escola com 23%, Fundamental II com 21%, Creche com 14% e o Ensino médio com 3% do total de alunos ativos. Possivelmente, o destaque para o Fundamental I se dá, em virtude de sua amplitude, haja vista que, o segmento é

composto pelo Ciclo Básico de Alfabetização - CBA e absorve alunos na faixa etária de 6 (seis) anos a 11 (onze) anos, este período inicial é obrigatório inclusive com sanções penais para os pais que se recusarem a matricular seus filhos a partir dos 6 (seis) anos.

Tabela 3 – Receita Mensal por Segmento

SEGMENTOS	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	ACUMULADO
Educação Infantil – Creche	12.980,00	12.272,00	12.036,00	11.800,00	11.800,00	11.800,00	72.688,00
Educação Infantil - Pré-Escola	21.004,00	20.060,00	20.768,00	19.824,00	19.824,00	19.824,00	121.304,00
Ensino Fundamental - 1º ao 5º Ano	34.300,00	35.525,00	36.750,00	37.730,00	37.485,00	37.485,00	219.275,00
Ensino Fundamental - 6º ao 9º Ano	21.488,00	21.216,00	20.944,00	21.488,00	20.672,00	20.400,00	126.208,00
Ensino Médio	3.670,00	4.037,00	4.037,00	4.037,00	4.037,00	4.037,00	23.855,00

Fonte: própria com base nos dados analisados

Na tabela 3, confirmamos a relação proporcional da Tabela 1 diretamente na receita da instituição, o segmento Fundamental I – 1º ao 5º ano, é responsável pelo maior percentual de captação de receitas de serviços correspondente a 39%. O valor da receita per capita por segmento é de R\$ 239,76 para a Creche, R\$ 242,38 para a Pré-Escola, R\$ 252,95 para o Fundamental I, R\$ 269,72 no Fundamental II e finalmente R\$ 387,59 no ensino médio, este último tem um enorme potencial de geração de receitas, entretanto, faz-se necessário um olhar diferenciado na execução deste serviço, analisando os resultados esperados e comparando com os obtidos no decorrer do ano letivo e realizar as intervenções necessárias a fim de utilizar todo o potencial em geração de receitas do segmento.

4.1.2 Análise das Despesas da instituição pesquisada

Analisando a tabela 4, percebemos que a despesa de “*Administração do Negócio*” que é custo indireto do serviço, no ensino médio em especial, está maior que o custo direto do serviço, ou seja, há um desembolso maior para cuidar do negócio que para entregar do serviço, em tese e analisando grosseiramente as informações poder-se-ia dizer que existe mais gente para cuidar do segmento ensino médio que para executar a tarefa de ministrar aula por exemplo.

O critério de rateio das despesas de administração do negócio não tem uma proporcionalidade de acordo com o esforço despendido para cada tipo de serviço, o rateio é realizado de maneira uniforme, provavelmente por média simples o que pode comprometer a análise de viabilidade financeira de cada serviço.

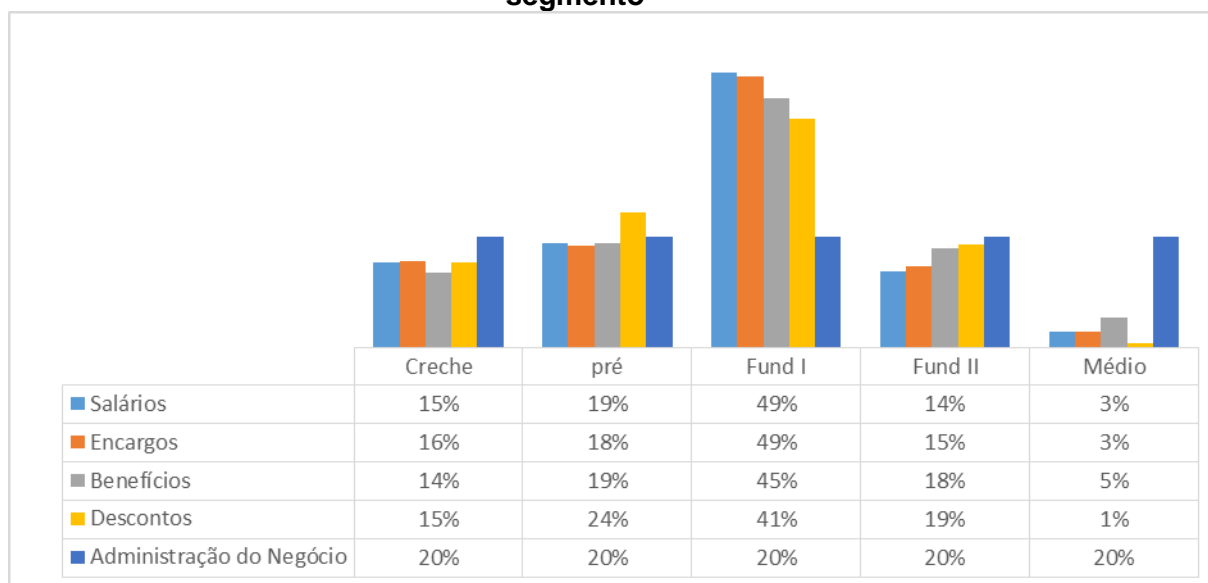
Tabela 4 – Distribuição de Despesas por Natureza e Segmento

Tipo de Despesas	CRECHE	PRÉ	FUND I	FUND II	MÉDIO
Salários	38.593,32	47.671,38	124.391,72	34.468,97	7.502,30
Horas Extras	0,00	1.104,80	0,00	0,00	0,00
Encargos	21.547,46	25.186,62	67.216,06	20.251,43	4.179,13
Benefícios	7.626,00	10.514,46	25.093,61	10.017,65	3.020,83
Descontos	6.255,26	9.843,47	16.620,43	7.565,57	350,42
Auxílios a Bolsistas Estagiários	1.836,00	612,00	0,00	0,00	0,00
Energia Elétrica	862,18	1.338,16	2.092,51	981,12	5.259,29
Água e Serviço de Esgoto	811,26	438,30	594,73	202,09	1.405,09
Material de Expediente	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Combustível	0,00	45,48	45,48	476,28	0,00
Material de Limpeza e Higiene	0,00	0,00	159,48	408,66	0,00
Material de Copa e Cozinha	0,00	0,00	0,00	178,16	0,00
Assessoria	0,00	61,20	2.852,65	402,80	692,94
Hardware e Software	700,64	489,98		1.126,24	0,00
Reparos e Manutenções	0,00	401,28	856,86	769,92	0,00
Serv. de Limp. e Cons.	0,00	0,00	1.800,00	0,00	0,00
Serviço de Vigilância	0,00	118,88	115,20	345,60	0,00
Seguro Escolar	717,12	1.254,89	2.131,42	953,52	236,74
Cópias e Reproduções	0,00	854,40	584,54	0,00	0,00
Serv. de Comunic.	720,25	669,54	0,00	8.147,03	8.761,31
Despesas Bancárias	1.623,36	1.512,00	2.332,50	1.223,28	1.106,16
Outros Gastos Financeiros	1.845,58	0,00	1.844,05	1.175,00	218,80
Administração do Negócio	27.527,19	27.527,19	27.527,19	27.527,19	27.527,19
Total das despesas	110.665,63	129.644,04	276.258,44	116.220,51	60.260,21

Fonte: própria com base nos dados analisados

Para uma melhor análise, desmembramos as despesas por natureza e segmento, com objetivo de analisar as contas que mais se destacaram

Gráfico 1 – Despesas por natureza e segmento



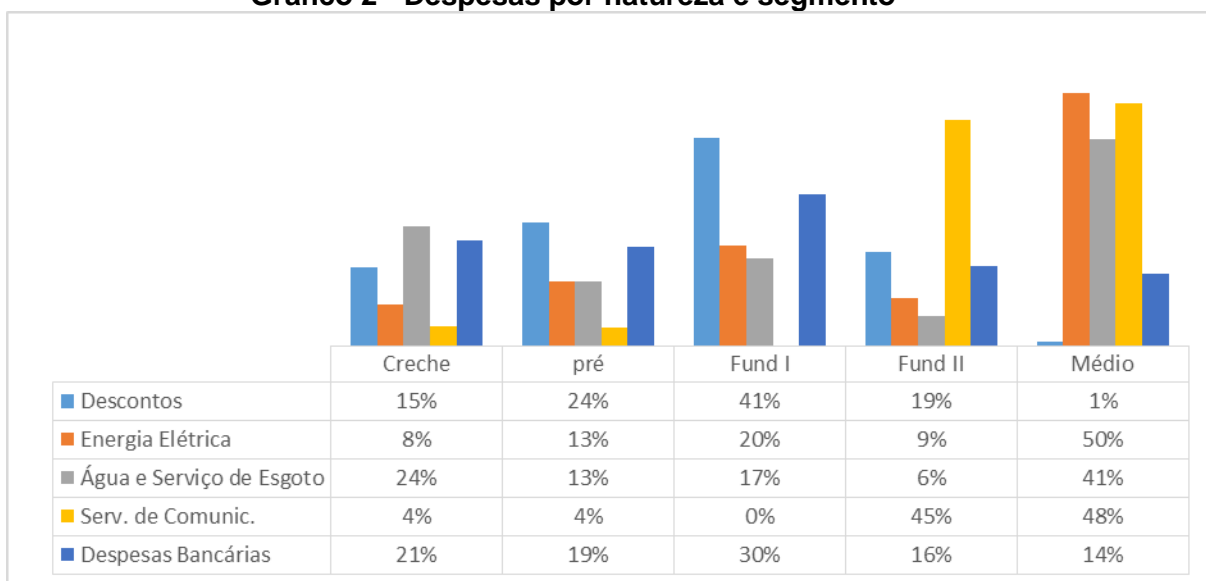
Fonte: própria com base nos dados analisados

De acordo com o gráfico 1, observamos uma grande diferença no que se refere aos salários, se verifica na Planilha 1 que o segmento Fundamental I possui aproximadamente o dobro do total de alunos do Pré-Escola e do Fundamental II, entretanto, quando comparamos a proporção das despesas com salários, é possível detectar que o Fundamental I é quatro vezes maior que os dois segmentos supracitados.

Ao questionar a direção escolar quanto a enorme diferença no total de salários pagos nos segmentos, a mesma informou que talvez exista professores que dão aula no fundamental I e II, mas, são pagos somente pelo Fundamental I, mais uma vez, nos deparamos com uma situação que pode induzir a uma análise comprometida.

No que diz respeito a despesas variáveis observemos o gráfico abaixo.

Gráfico 2 - Despesas por natureza e segmento

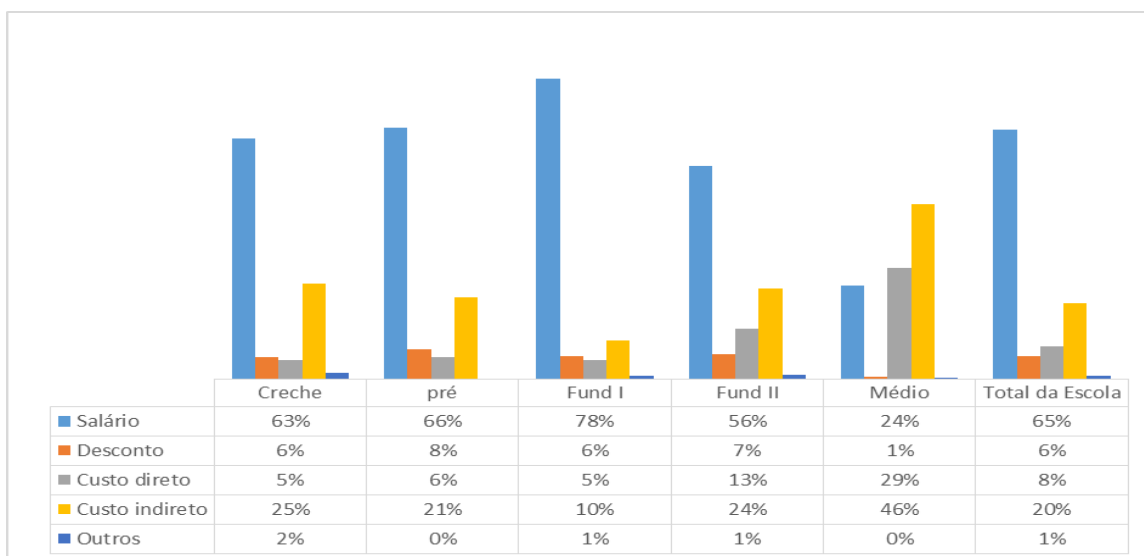


Fonte: própria com base nos dados analisados

No gráfico acima, é possível perceber que há equívocos no rateio das despesas variáveis, ora, se o Ensino Fundamental I, tem mais turmas e, portanto, utiliza mais salas de aula não justifica a realização de apenas 20% do total de Energia Elétrica, tampouco justifica o segmento Ensino Médio que possui o menor número de alunos e utiliza apenas uma sala de aula absorver 50% do total da despesa.

Para uma análise mais sucinta e objetiva classificamos as despesas da escola, classificamos as despesas em quatro grupos sendo eles; Salários (que inclui todas as despesas relacionados a salários, tais como salário, horas extras, encargos, salários de estagiários e benefícios), Descontos (todos os descontos concedidos pela instituição), Custo direto (todos os relacionados a oferta de cada segmento), Custo Indireto (referente a administração do negócio, salários, encargos e benefícios da secretaria da escola, equipes de limpeza e conservação e etc. ou seja, todas as despesas que são comuns e trabalham para todas as áreas) e finalmente Outros (para as despesas não especificadas).

Gráfico 3 – Despesas por grupo



Fonte: própria com base nos dados analisados

No Gráfico 3 podemos verificar que com exceção do Ensino Médio, as despesas com salários ultrapassam os 50% do total de despesas realizadas na escola, o que é extremamente preocupante para a subsistência da organização, pois, não sobra recurso para investir.

Neste sentido, faz-se necessário uma investigação mais profunda nos segmentos, a fim de verificar se o quadro de profissionais alocados a fim de conferir se não há uma superlotação o que faz com que ocorra essa discrepância em especial no que se refere a salários, tendo em vista que, existe segmento que tem quase 80% do total de despesas desta natureza.

De modo geral, considerando a escola como um todo, o desembolso com salários é 65% do total de despesas realizadas no período analisado, vale ressaltar que o gráfico acima traz somente os custos diretos para os serviços de educação, não estão contidos nele os salários com administração do negócio.

4.2.3 Sustentabilidade Financeira por segmento

Podemos afirmar que a sustentabilidade financeira representa a capacidade da organização de cobrir todos os seus custos inclusive o custo de oportunidade com o total de receitas recebidas pela mesma.

Tabela 5 – Distribuição de Despesas por Natureza e Segmento

Segmentos	CRECHE	PRÉ	FUND I	FUND II	MÉDIO	ACUMULADO
Receitas	73.845,79	124.582,02	226.388,20	125.151,08	25.193,55	575.160,64
Despesas	110.665,63	129.644,04	276.258,44	116.220,51	60.260,21	693.048,82
Índice de sustentabilidade	67%	96%	82%	108%	42%	83%

Fonte: própria com base nos dados analisados

Analisando a Tabela 3, podemos afirmar que somente o Ensino Fundamental II é economicamente sustentável, ou seja, é o único que consegue cobrir todas as suas despesas com o total de receitas recebidas.

De modo geral, é possível dizer que para honrar todos os seus compromissos a escola precisa buscar recursos de outras fontes pode ser empréstimos bancários ou mesmo injeção de capital pelos sócios da organização para que realização dos pagamentos.

A análise nos mostra que, para cada R\$ 1,00 de receita recebido pela escola ela consegue pagar, na Creche R\$ 0,67, na Pré-Escola consegue pagar R\$ 0,97, no Ensino Fundamental I, R\$ 0,82, no Fundamental II, R\$ 1,08 e no Ensino Médio somente R\$ 0,42. No acumulado geral, o total de receitas recebidas no semestre pela escola foi suficiente para apagar apenas 83% do total das despesas do período.

Considerando que analisamos somente o primeiro semestre, a tendência é que a organização encerre o ano de 2015 com um desvio de R\$ 235.776,00 (duzentos e trinta e cinco mil, setecentos e setenta e seis reais) negativos, sem uma intervenção imediata tanto nas despesas quanto nas receitas, esta situação pode comprometer a permanência da instituição no mercado, haja vista que, de acordo com a Tabela 3, a escola não se paga.

4.2.4 Ponto de equilíbrio

Tabela 6 – Ponto de Equilíbrio por número de aluno

PONTO DE EQUILÍBRIO - Nº DE ALUNOS	CRECHE	PRÉ	FUND I	FUND II	MÉDIO	ACUMULADO
Alunos ativos	308	514	895	464	65	2.246
Ponto de Equilíbrio	469	549	1092	427	164	2.702

Fonte: própria com base nos dados analisados

Na tabela 6, verificamos que para cobrir as despesas de cada segmento a escola teria que buscar no mercado 161 alunos no segmento Creche, 35 no Pré-Escola, 197 no fundamental I e 99 no Ensino Médio, de acordo com a planilha, o segmento Fundamental II conseguiria se pagar ainda que saíssem 37 alunos. Entretanto, não é tarefa fácil para qualquer escola conseguir no mercado 492 alunos, mesmo com uma boa campanha de matrículas.

É importante ressaltar que mais uma vez, o segmento Fundamental II aparece em destaque, contudo é necessário refinar a ferramenta de custos em especial no segmento supramencionado para que possamos realizar uma análise mais assertiva de maneira que não ocorra uma análise equivocada o que pode comprometer uma possível tomada de decisão.

Tabela 7 – Ponto de Equilíbrio por Mensalidades

PONTO DE EQUILÍBRIO – MENSALIDADES	CRECHE	PRÉ	FUND I	FUND II	MÉDIO
Valores das Mensalidades	236	236	253	272	367
Ponto de Equilíbrio	359	252	309	250	927

Fonte: própria com base nos dados analisados

Nesta tabela 7, verificamos qual seria o valor mínimo das mensalidades por segmento para que a escola pudesse cobrir suas despesas atuais, para tanto a instituição deveria reajustar as mensalidades para 2016 conforme a seguir: 52% na Creche, 7% na Pré-Escola, 22% no Fundamental I e finalmente 153% no Ensino Médio, novamente, o valor da mensalidade no Fundamental II é suficiente para cobrir as despesas.

Neste sentido, vale ressaltar que os valores cobrados pela escola em epigrafe, está muito abaixo dos valores de mercado, em comparação com instituições de porte similar ao da analisada e considerando somente a que possuir o menor valor nas mensalidades, A escola RML está cobrando em média 30% a menos que a mais baratas das analisadas. Deste modo, repensar na precificação do serviço haja vista que, este atende aos critérios de qualidade em educação, repensar o valor da mensalidade pode ser um grande aliado na ação de captar mais receitas para a escola.

Deste modo, havendo uma equiparação das mensalidades de modo que ao menos iguale-se ao valor da concorrente que possui os menores preços, é possível minimizar os impactos negativos no resultado operacional da organização aqui analisada, todavia, é de extrema importância estudar a legislação acerca da legalidade de um reajuste tão significativo nas mensalidades, embora, exista a probabilidade realiza-lo visto que a instituição pode apresentar sua tabela de custos e provar que os valores cobrados atualmente além de muito abaixo do mercado são insuficientes para cobrir seus custos na entrega do serviço.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos dados nos mostrou a complexa estrutura de custos de uma escola e quais são os custos diretos e indiretos da instituição, foi importante verificar a relevância da ferramenta de Custos e seu importantíssimo papel no processo de tomada de decisão, mostrou ainda que a estrutura de custos da empresa objeto de estudo é inapropriada e ineficiente, percebemos ainda que o processo de tomada de decisão desde a aquisição de itens de uso na rotina da escola até a definição de salários dos colaboradores é baseado nos conhecimentos empíricos da equipe diretiva sem observância dos impactos sobretudo financeiros para a organização.

Os dados nos mostram no que diz respeito as receitas de serviços, o segmento Ensino Médio precisa de uma atenção maior, no sentido de utilizar-se de seu potencial para injetar receitas na escola, pois, possui o maior valor per capita por aluno no valor de R\$ 357,89, entretanto, corresponde a somente 4% do total de receitas do período. O segmento que mais contribui na receita de serviço é o Ensino Fundamental I que foi responsável por 39% do total das receitas, contudo, ainda não é suficiente para cobrir todos os custos do serviço. A escola possui um grande potencial no que se refere a capacidade instalada que está a maior parte do tempo ociosa, talvez, este seja o momento de investir em uma boa campanha de marketing de volta as aulas, reforçando sobretudo o Ensino médio.

A escola não possui um critério para o rateio das despesas indiretas, elas são apropriadas de maneira aleatória, geralmente no segmento que está com o menor gasto no mês, que comumente tem sido o ensino médio devido ao seu baixo número de aluno.

O ponto de equilíbrio foi abordado de maneira mais abrangente no intuito de mostrar várias possibilidades de readequação, os estudos mostraram que a escola precisa adicionar 456 novos alunos para suportar todo o gasto, ou reajustar as mensalidades em 45% na média geral, mas, o estudo trouxe também o ponto de equilíbrio por segmento ofertado.

De modo geral, o presente estudo mostrou que a escola não se sustenta com o total de receita gerada, a empresa só consegue pagar apenas 83% do seu total de despesas, há uma discrepância nos valores das mensalidades em relação aos praticados pelo mercado, uma vez que, as mensalidades da escola analisada estão em média 43,12% mais baixas que as demais de porte similar. Existem ainda despesas que não foram contempladas no estudo tendo em vista que são realizadas de maneira informal pelos sócio e diretores, vale ressaltar que a escola possui muitas turmas da mesma série com número baixo de alunos por sala o que contribui para o aumento da despesa e o declínio do resultado operacional.

Ao debruçar-se nos dados analisados os mesmos sugerem a adoção de um método de custeio preferencialmente o de Custeio por Atividade, ABC, para um refinamento dos recursos e atividades utilizados para a entrega do serviço ofertados.

Os dados analisados oportunizaram inúmeras análises que podem contribuir para um planejamento mais assertivo para 2016, no sentido de traçar metas a curto, médio e longo prazo, inclusive no que diz respeito ao retorno do total investido pelos sócios que continuam injetando recursos na empresa no esforço de mantê-la no

mercado, muitas das análises proporcionadas pela presente pesquisa poderão ser exploradas em outros trabalho de cunho científico-acadêmico, sendo necessário a aplicação da série histórica explorada, bem como a análise de um número maior de peças técnicas, propiciando assim uma percepção mais aproximada da realidade.

REFERENCIAS

Acúrcio, Marina Rodrigues Borges. (Coord.), ANDRADE, Rosamaria Calaes de. (Org.). (2004) A gestão escolar. Belo Horizonte: Artmed/Pitágoras.

Araújo, Maria Cristina Munhoz (2009) Gestão Escolar. Curitiba: IESD.

Bornia, Antonio C. (2002) Análise gerencial de custos. Porto Alegre: Bookman.

Chiavenato, Idalberto. (2007) **Administração**: Teoria, Processo e Prática. 5 ed. Rio de Janeiro: Campus.

Chiavenato, Idalberto. (1999) Teoria Geral da Administração Vol. I. 5 ed. Rio de Janeiro: Campus.

Conselho Nacional De Educação, Parecer 05/2005, disponível em:
http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/pcp05_05.pdf - acesso em 08/11/2015

Dutra, Rene Gomes. (2010) Custos: uma abordagem prática. 7. ed. São Paulo: Atlas.

Educação 2007. As mais importantes tendências na visão dos mais importantes educadores. Curitiba: Humana.

Educação. In: Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda. (2004) **Mini Aurélio**: O dicionário da língua portuguesa. 6 ed. Curitiba: Positivo.

Fachin, Odília. (2006) Fundamentos de Metodologia. 5 Ed. São Paulo: Saraiva.
Fernandes, Adriano.

Gestão Estratégica de Custos - Os Custos como ferramenta estratégica: conceitos iniciais. São Paulo. 2012. Disponível em:
<http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/gestao-estrategica-de-custos-os-custos-como-ferramenta-estrategica-conceitos-iniciais/65543/> acessado em: 03/12/2015.

Fernandes, Mariane de Almeida. (2011) **Sustentabilidade Financeira**: Proposta de indicador de sustentabilidade financeira aplicável às micro e pequenas empresas. Dissertação. Campo Limpo Paulista.

Henriques, Antônio. Henriques, João Bosco Medeiros. (2003) **Monografia no curso de direito**: trabalho de conclusão de curso. 3 ed. São Paulo: Atlas.

Kauark, Fabiana; Manhães Fernanda Castro; Medeiros, Carlos Henrique. (2010) Metodologia da pesquisa: guia prático. Itabuna: Via Litterarum.

Kotler, Philip; Keller, Kevin Lane. (2006) Administração de Marketing. 12 ed. São Paulo: Pearson.

Kulpa, Luciana; DUBOIS, Alexy; Souza, Luiz Eurico de. (2009) *Gestão estratégica de custos*. 3 ed. São Paulo: Atlas.

Lobrigatti, Luís Alberto Fernandes. **Cartilha Sebrae Saiba mais**: Margem de contribuição: quanto sobra para sua empresa? São Paulo:

Lopes, Ana Paula Padilha Custódio. (2013) *A gestão escolar*. Monografia. Lins.

Marques, Wagner Luiz. (2004) *Contabilidade gerencial à necessidade das empresas*. 2ª. Ed. Cianorte.

Martins, Eliseu. (2008) *Contabilidade de custos*. 9 ed. São Paulo: Atlas,.

Maximiniano, Antônio Cesar Amaru. (2000) *Introdução à administração*. 5 ed. São Paulo: Atlas.

Maryanne M; HANSEN, Don R. (2009) **Gestão de custos**: Contabilidade e controle. São Paulo: Cengage.

Nobrega, Clemente. (2004) **A Ciência da Gestão** – Marketing, inovação e estratégia. 2 ed. Rio de Janeiro: Senac.

Padoveze, Clóvis Luís. (2010) *Controladoria básica*. São Paulo: Cengage.

Perez Jr, Jose Hernandez. Oliveira, Luis Martins de. Costa, Rogério Guedes. (2012) *Gestão estratégica de custos*. 8ª Ed. São Paulo: Atlas.

Robbins, Stephen P. (2000) **Administração**: Mudanças e perspectivas. São Paulo: Saraiva.

Santos, Iris Pereira de Lima dos Santos. (2011) *A gestão democrática da escola: as relações político-pedagógico do coletivo docente e seu gestor*. Monografia. Salvador.

Santos, Luiz Eduardo. *Aprendendo – Teoria: Contabilidade de Custos*. Disponível em: http://www.contabilidadedecifrada.com.br/upload/topico/pdf_envios/aula-003010601-a-texto.pdf. Acessado em 03/12/2015

Schier, Carlos Ubiratan da Costa. (2006) *Gestão de custo*. Curitiba, Ibpex.

Silva, Jose Francisco da. (2010) *Custo-aluno e condições tangíveis de oferta educacional em escolas públicas do distrito federal: (des) igualdades à flor da pele*. Tese de Doutorado em Educação. Porto Alegre.

Souza, Flávia Renata de. *Análise de custos em prestação de serviços: aplicação do custeio variável a uma escola privada de ensino infantil e fundamental*. Monografia. Florianópolis, 2011.