

GESTÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA ESCOLA DA REDE PÚBLICA ESTADUAL DE ENSINO

COST MANAGEMENT: A CASE STUDY IN A STATE PUBLIC EDUCATION NETWORK SCHOOL

Jaíne Silva Barros 1

Andréa Pereira da Conceição 2

Marcos Aurélio Cavalcante Ayres 3

Lilian Natalia Ferreira de Lima 4

Resumo: A gestão de custos visa administrar os custos de forma a fazer com que a empresa gaste o mínimo possível para produzir cada vez mais e sem perder de vista a qualidade dos produtos e serviços fins da atividade para que não degrade o potencial competitivo diante do mercado. Assim, o presente trabalho visa analisar a gestão de custos em uma unidade pública de ensino estadual e como a mesma contribui para a execução orçamentária da instituição, apontando-a não apenas como mera auxiliadora no controle de gastos, mas como o modelo pelo qual as unidades estaduais do sistema público de ensino podem usufruir para realizar suas atividades com mais elevada qualidade e, ao mesmo tempo, gastando o mínimo possível para adequar-se aos orçamentos disponibilizados. O objeto de estudo da pesquisa é a Escola Estadual Sampaio situada no município de Sampaio/TO. O objetivo é demonstrar a utilização da gestão de custos por uma escola na rede pública estadual de ensino do Tocantins. Para alcance do objetivo traçado, o trabalho se desenvolverá por meio de pesquisa de natureza qualitativa com objetivo exploratório, tendo embasamento bibliográfico, se desenvolverá por procedimentos técnicos de pesquisa de campo: estudo de caso único. Percebeu-se que na busca por atender as suas demandas, as instituições públicas de ensino devem aliar três fatores essenciais nas suas aquisições: o menor preço, a qualidade do produto ou serviço e o tempo e condições de entrega/execução

Palavras-chave: Gestão de Custos. Instituições Públicas. Qualidade

Abstract: Cost management aims to manage costs in such a way that the company spends as little as possible to produce more and more and without losing sight of the quality of products and services purposes of the activity so as not to degrade the competitive potential before the market. Thus, this paper aims to analyze the cost management in a state public education unit and how it contributes to the institution's budget execution, pointing it not only as a mere aid in controlling expenses, but as the model by which State units of the public education system can benefit from performing their activities with the highest quality while spending as little as possible to fit the available budgets. The object of study is the Sampaio State School located in the municipality of Sampaio / TO. The objective is to demonstrate the use of cost management by a school in the state public school of Tocantins. To reach the objective set, the work will be developed through qualitative research with exploratory objective, having bibliographic basis, will be developed by technical procedures of field research: single case study. It was realized that in seeking to meet their demands, public educational institutions must combine three essential factors in their purchases: the lowest price, the quality of the product or service and the time and conditions of delivery / execution.

Keywords: Cost Management. Public Institutions. Quality

- 1 Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Tocantins (Unitins). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8668771502985419>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2725-998X>. E-mail: jainebrs@gmail.com
- 2 Mestra em Gestão e Desenvolvimento Regional pela Universidade de Taubaté (UNITAU/SP). Professora da Universidade Estadual do Tocantins (Unitins). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4522263197844207>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5501-8772>. E-mail: andrea.pc@unitins.br
- 3 Mestre em Gestão e Desenvolvimento Regional pela Universidade de Taubaté (UNITAU/SP). Professor da Universidade Estadual do Tocantins (Unitins), Universidade Estadual do Tocantins - UNTINS. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7724422854426775>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6422-460X>. E-mail: marcos.a@unitins.br
- 4 Mestra em Ciências Ambientais – Mestrado Profissional em Rede Nacional pela Universidade Federal do Pará, Brasil (2018.) Professora da Universidade Estadual do Tocantins (Unitins), Universidade Estadual do Tocantins (Untins). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6290282911607995>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0931-3105>. E-mail: Lilian.nf@unitins.br

Introdução

A contabilidade de custos é um dos diversos ramos da contabilidade. Surgiu da necessidade de se obter a real lucratividade das empresas. Para tanto, mensura o quanto foi gasto no processo de produção e posteriormente subtrai esse custo da receita total de vendas. Essa linha da contabilidade faz uso dos princípios contábeis para classificar e organizar os custos e tem a determinação do lucro, o controle das operações e a fundamentação para a tomada de decisão como suas três funções primordiais (BRUNI; FAMÁ, 2012).

A contabilidade de custos não é mera ferramenta para se apurar custos. Ela vai além servindo como base para o processo decisório, uma vez que aponta quanto foi produzido, quanto foi gasto para produzir determinada quantidade e por quanto precisa ser vendido cada produto para que a empresa possa lucrar com sua atividade. Ela, também, torna possível averiguar quais itens são viáveis e mais rentáveis de serem produzidos.

Nesse contexto, faz-se necessário, também, a presença da gestão de custos que visa administrar os custos de forma a fazer com que a empresa gaste o mínimo possível para produzir cada vez mais e sem perder de vista a qualidade dos produtos e serviços fins da atividade para que não perca o potencial competitivo diante do mercado.

Este trabalho foi desenvolvido a partir da problemática: De que forma a gestão de custos em uma escola da rede pública estadual de ensino propicia um suprimento mais eficiente de suas necessidades? As hipóteses possíveis para a questão são: a gestão de custos é utilizada visando apenas adequá-los ao orçamento disponibilizado para a execução das atividades da unidade de ensino, a gestão da unidade estudada desconhece os benefícios da gestão de custos e a gestão da unidade acredita que não é viável empregar a gestão de custos em instituições escolares da rede pública de ensino.

Buscando responder a problemática o trabalho tem como objetivo compreender a utilização da gestão de custos por uma escola na rede pública estadual de ensino do Tocantins, verificar o uso da contabilidade de custos no setor público de ensino estadual, identificar a efetividade da gestão de custos na redução de gastos e analisar se a gestão de custos é um meio viável e competente para aliar a minimização de custos e manutenção da qualidade das atividades do setor público de ensino.

A pesquisa com a temática em questão é relevante, pois visa apontar as benevolências da contabilidade de custos em uma escola da rede pública estadual de ensino apresentando-a não apenas como mera auxiliadora no controle de gastos, mas como o modelo pelo qual as unidades estaduais do sistema público de ensino podem usufruir para realizar suas atividades abrangendo um maior número de estudantes e com mais elevada qualidade e, ao mesmo tempo, gastando o mínimo possível para adequar-se aos orçamentos disponibilizados.

O trabalho divide-se nos seguintes capítulos: introdução; referencial teórico com todos os tópicos pertinentes ao assunto (tipos de custos; métodos e sistemas de custeio; análise de custo, volume e lucro; a função gerencial dos custos; custos em entidades públicas); metodologia usada para a coleta, análise e divulgação de dados da pesquisa; resultados e discussão; considerações finais; e para por fim, as referências usadas no referente trabalho.

Revisão da literatura Contabilidade de custos

Para Martins (2010, p. 25) custo é um “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.” Em concordância, Foster (2013, p. 26) define custo como “um recurso sacrificado ou renunciado para conseguir um objetivo específico. Um custo (como materiais diretos ou publicidade) é normalmente medido como a quantia monetária que precisa ser paga para adquirir bens ou serviços.”

Segundo Bruni e Famá (2012), antes da Revolução Industrial as negociações eram em sua maioria comerciais e, assim, não havia custos de produção. Porém, com o advento desse momento histórico surgiu e intensificou-se a necessidade de quantificação dos custos produtivos tendo como

premissa os princípios da contabilidade geral.

No período do mercantilismo a avaliação de estoques era atividade fácil, mas com o surgimento das indústrias a função do contador tornou-se mais complexa e então nasceu a contabilidade de custos (MARTINS, 2010).

Ainda segundo Martins (2010, p. 20):

O valor do Estoque dos produtos existentes na empresa, fabricados por ela, deveria então corresponder ao montante que seria o equivalente ao valor de “Compras” na empresa comercial. Portanto, passaram a compor o custo do produto os valores dos fatores de produção utilizados para sua obtenção, deixando-se de atribuir aqueles outros que na empresa comercial já eram considerados como despesas no período de sua ocorrência: despesas administrativas, de vendas e financeiras.

Segundo Kohler (apud LEONE, 2014, p. 46) a contabilidade de custos é “o ramo da Contabilidade que classifica, registra, aloca, organiza e relata custos corretamente e futuros.”

Bruni e Famá (2012) ao conceituarem a contabilidade explicam que ela se desmembra em partes de acordo com a necessidade dos usuários e do tipo de informações demandadas por eles. Assim, a contabilidade de custos tem como intuito analisar os gastos despendidos para a efetivação das atividades de uma organização.

De acordo com Leone (2014, p. 47):

Uma definição representativa, porém limitada, afirma que a Contabilidade de Custos é um conjunto de procedimentos empregado para a determinação do custo de um produto e das várias atividades relacionadas a sua fabricação e venda e para auxiliar o planejamento e a mensuração de desempenho.

De acordo com Neves e Viceconti (2013), a finalidade inicial da contabilidade de custos era de avaliar os estoques das indústrias. Porém, enquanto nas empresas comerciais essa era uma tarefa menos difícil, pois nestas basta somar os estoques iniciais as compras realizadas e subtrair desse resultado os estoques finais para obter o custo da mercadoria vendida; já nas empresas industriais, é preciso somar os estoques iniciais aos gastos produtivos e diminuir desse resultado os estoques finais para chegar ao custo dos produtos vendidos, então a complexidade está em de uma grande diversidade de gastos envolvidos na produção.

Custos diretos

Os custos, quanto à possibilidade de apropriação aos produtos, são classificados em diretos e indiretos. Os custos diretos são aqueles que permitem a mensuração direta de quanto foi empregado em cada item produzido (MARTINS, 2010).

Antes de se estabelecer a classificação dos custos quanto à apuração eles eram analisados sem precisão que apontasse quanto cada produto de fato consumia de material e, portanto, era inviável saber qual produto trazia mais vantagem, melhores resultados para a empresa. (DUTRA, 2010).

Dutra (2010, p. 26) afirma que:

Mais generalizadamente, os custos diretos são os que podem ser apropriados diretamente a uma função de acumulação de custos, seja essa função um produto, um serviço, uma ordem

de produção, um centro de custo, uma atividade, ou um órgão da empresa. São exemplos de custos diretos matéria-prima direta e mão de obra direta, pois os próprios títulos indicam a classe a que pertencem, além de outros custos que podem ser enquadrados nessa classe.

Faz-se preciso diferenciar os custos diretos dos indiretos para que cada produto receba seu devido valor de acordo com os recursos que foram empregados em seu desenvolvimento, e assim, seja para que as atividades da empresa tenham sua rentabilidade e eficiência averiguadas. (LEONE, 2014).

Bruni e Famá (2012) definem custos diretos como “aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. Constituem nos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão de obra direta. Apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva”.

Custos indiretos

Os custos indiretos “não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias, etc.)”. (MARTINS, 2010, p. 49).

Leone (2014, p. 58) afirma que: “todo o item de custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado um custo indireto. São debitados indiretamente por meio de taxas de rateio ou critérios de alocação.”

Para Dutra (2010, p. 27) “O custo indireto participa de todas ou de várias das funções concomitantemente, sem possibilidade de segregação da parcela que está onerando cada uma das funções quando de sua aplicação”.

Por vezes a um custo é atribuído o título de indireto pela dificuldade em atrelá-lo como direto ao objeto produzido. O processo de mensuração usaria de muitos recursos tornando-o inviável (LEONE, 2014).

Os custos indiretos, segundo Bruni e Famá (2012, p. 11) “necessitam de aproximações, isto é, algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos. Exemplos: seguros e aluguéis da fábrica, supervisão de diversas linhas de produção”.

A quantidade de custos indiretos depende diretamente da quantidade de bens e serviços produzidos pela entidade. Quanto maior a variedade de serviços ofertados ou de produtos fabricados, maior será a incidência de custos indiretos (DUTRA, 2010).

De acordo com Dutra (2010, p. 28)

Atribui-se parcela do custo indireto a cada tipo de bem ou em função de custo por meio de cálculos, parâmetros ou estimativas. Ele é um custo comum a tipos diferentes de bens, sem que se possa separar a parcela referente a cada um deles no momento de sua ocorrência. Tal separação é efetuada posteriormente, por meio de um critério especial denominado rateio. Esses custos têm seu valor total conhecido no final do período, normalmente mensal, momento de ser efetuado o rateio.

Ainda para Dutra (2010, p. 28), quanto à importância e tratamento dados aos custos indiretos e diretos na construção de embasamento para a tomada de decisão, “Os gestores preferem considerar apenas os custos diretos para basear suas decisões [...] embora os indiretos possam representar valores significativos que não podem ser ignorados no processo decisório.”

Rateio dos custos indiretos

Para Leone (2014) “Os custos rateados são sempre custos indiretos, pois o rateio é realizado mediante o emprego de critérios e taxas que resultam na divisão proporcional de um montante global e comum.”

Conforme Bruni e Famá (2012) como os custos indiretos são justamente os que não podem ser alocados de maneira direta aos produtos eles carecem ser rateados para que sejam imputados a cada produto. Quanto mais uma empresa trabalhar com produtos variados mais complexa é a alocação dos custos indiretos e mais se faz preciso a adoção de rateio desses custos.

Os critérios de rateio existem justamente para que seja possível efetuar a distribuição dos custos indiretos aos variados produtos e serviços elaborados e ofertados pelas empresas. O critério escolhido não deve menosprezar um produto para superestimar outro na distribuição de determinado custo (DUTRA, 2010).

Ainda segundo Dutra (2010) dos quatro critérios dominantes considerados por Horngren, Foster e Datar que são causa e efeito, benefícios recebidos, equidade ou imparcialidade e capacidade de suportar, os dois primeiros proporcionam resultados mais precisos e são os mais usuais.

Martins (2010) ao falar das formas de distribuição de custos indiretos diz que todas levam a alocações arbitrárias, por vezes de forma insignificante, por outras de forma demasiada, mas que são aceitas por inexistir opção menos injusta.

Custos fixos

Uma outra classificação dos custos é em fixos e variáveis. Martins (2010, p. 49) afirma que essa classificação “leva em consideração a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade uma unidade de tempo”.

Não se trata, como no caso da classificação de diretos e indiretos, de um relacionamento com a unidade produzida. Por exemplo, a matéria-prima é um Custo Variável, já que, por mês, seu valor total consumido depende da quantidade de bens fabricados. Entretanto, por unidade elaborada a quantidade de matéria-prima é provavelmente a mesma; mas isso não lhe tira a característica de Variável; pelo contrário, reforça-a (MARTINS; ELISEU, 2010, p. 50).

Bruni e Famá (2012) enfatizam que a distinção de custos em fixos e variáveis não provém da questão temporal, mas sim do acompanhamento da alteração produtiva. Assim, se o custo se eleva ou diminui junto ao aumento ou redução da produção, respectivamente, é variável; caso não é fixo. Pode ocorrer que o custo fixo varie, mas não em consonância com a produção, pois perderia sua característica elementar.

A classificação dos custos em fixos e variáveis depende diretamente da mutação na produção da empresa em determinado período. Constituem-se em custos fixos aqueles cuja variação não é em função da variação na quantidade produzida, ocorrendo de tempos em tempos como custos derivados de necessidade estrutural (DUTRA, 2010).

Dutra (2010, p. 32) exemplifica dizendo “custo classificado como fixo é a depreciação calculada pelo método de linha reta, em que o valor de cada período é sempre o mesmo, independentemente do volume produzido pelo equipamento ou bem que está sofrendo depreciação.”

Os custos fixos são os que se mantém na mesma constância independentemente da diminuição ou elevação do fluxo de atividades despendidas pela instituição, pois sua mutação ocorre somente de período em período e não sendo em função da variação na produtividade. Bruni e Famá (2012).

Custos variáveis

Os custos variáveis são os aqueles que divergem de acordo com a produção da empresa. Se o nível produtivo aumenta os custos variáveis também aumentarão, se a produção tem queda os custos variáveis também cairão (DUTRA, 2010).

“[...] Um custo variável é um custo que é proporcional ao nível da atividade (o custo total aumenta à medida que a atividade aumenta) [...]” (BIERMAN ; DYCKMAN apud LEONE, 2014, p. 73).

Conforme Bruni e Famá (2012, p. 12), “quanto maior a produção, maiores serão os custos variáveis. Exemplos óbvios de custos variáveis podem ser expressos por meio dos gastos com matérias-primas e embalagens. Quanto maior a produção, maior o consumo de ambos”.

Segundo Dutra (2010) existe três diferentes tipos de custos variáveis a depender do modo como se comportam. O primeiro é o custo variável constante que pode ser traduzido como o que tem variação no mesmo nível da variação produtiva; o segundo é o custo variável progressivo que representa o que tem variação superavitária se comparada com a variação na produção; e o último é o custo variável regressivo que, contrariamente ao progressivo, tem variação abaixo da divergência na produção. Desses, o mais predominante é o constante.

Custos semifixos e semivariáveis

Os custos semifixos “são fixos em determinado patamar, passando a ser variáveis quando esse patamar for excedido”. (BRUNI ; FAMÁ, 2012, p. 13).

Neves e Viceconti (2013) chamam os custos semifixos, também, de custos por degraus, pois eles são fixos até certo ponto e passam a variar quando o ponto estabelecido é trocado por outro.

Com relação aos Custos semivariáveis, Neves e Viceconti (2013, p. 20) dizem que “são custos que variam com o nível de produção que, entretanto, têm uma parcela fixa mesmo que nada seja produzido. É o caso, por exemplo, da conta de energia elétrica da fábrica, na qual a concessionária cobra uma taxa mínima mesmo que nada seja gasto no período [...]”.

Como o próprio nome sugere e de acordo com Leone (2014) os custos semivariáveis são os que têm tanto uma parte fixa quanto uma parte variável. O autor ainda ressalta que esses custos são bem comuns na realidade das empresas.

Já Bruni e Famá (2012, p. 13) conceituam os custos semivariáveis como:

Os que não acompanham linearmente a variação da produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de certos limites. Exemplo de custos semivariáveis podem ser apresentados por meio dos gastos com contratação e pagamento de supervisores [...]. dentro de certos limites, como o número de funcionários sob supervisão [...], os gastos são fixos. Quando o patamar é excedido, porém, os gastos variam, assumindo um novo patamar.

Os custos semivariáveis não podem ser confundidos com os variáveis, pois estes variam conforme a variação da produção; já aqueles variam não proporcionalmente a produção, mas de acordo com faixas de produção.

Métodos de custeio

Para que os custos sejam identificados, assimilados a produção, alocados e registrados adequadamente são usados sistemas de custeio (BRUNI ; FAMÁ, 2012).

Os métodos mais comuns para análise de custos e obtenção de resultado são quatro: por absorção, direto ou variável, ABC e padrão.

O custeio por absorção é o método que corresponde aos princípios fundamentais da contabilidade e, portanto, é o mais usual na apuração de resultados, definição de dividendos e

cálculo de impostos. Ele considera apenas os custos usados na obtenção de estoques, na elaboração de produtos e na execução de serviços, excluindo-se as despesas nesse rol de gastos (DUTRA, 2010).

Para Leone (2014) o custeio por absorção considera todos os custos envolvidos no processo produtivo (diretos, indiretos, fixos, variáveis), ou seja, todos os custos são absorvidos pelos produtos de modo que os que não podem ser atrelados diretamente aos produtos são vinculados através de sistemas de rateio.

O custeio direto ou variável se opõe ao custeio por absorção. Considera a diferença entre a receita auferida e a junção de custos e despesas do período (DUTRA, 2010).

Leone (2014, p. 242) ao falar do custeio direto diz que “apesar de ser um critério mais adequado, que reflete melhor as operações, que está imune aos problemas do rateio, porque não tolera essa prática, não é ainda preceito contábil geralmente aceito”.

Embora o custeio baseado em atividades ou ABC possa ser usado nos custos diretos, ele surgiu para tratar dos custos indiretos, tendo em vista a diversificação de produtos e conseqüentemente de custos indiretos no setor industrial. O custeio por absorção é de grande relevância na gestão de custos uma vez que possibilita decisões estratégicas e vantagens competitivas (MARTINS, 2010).

Ainda com relação ao custeio baseado em atividade

Não pode ser utilizado para apuração de impostos nem distribuição de dividendos, tendo em vista ser ele um método exclusivamente gerencial, que considera a totalidade dos gastos (custos e despesas) do período e os confronta com as receitas potenciais, ou seja, as correspondentes ao total da produção de bens e serviços (DUTRA, 2010, p. 249).

Para Dutra (2010, p. 251) “o custo padrão é a determinação antecipada dos componentes do produto e do serviço, em quantidade e valor, apoiada na utilização de dados de várias fontes, com validade para determinado espaço de tempo.”

Para Bruni e Famá (2012) classifica-se como custo padrão o custo que é “cientificamente predeterminado, constituindo base para avaliação do desempenho efetivo. Representa o quanto o produto deveria custar.”

Custos em instituições públicas

Oliveira, *et al* (2013) destacam três elementos que surgiram para dá início a notoriedade dos custos no âmbito público. Foram eles: a Lei nº 4.320/64, que estabeleceu a determinação dos custos pela administração pública; o Decreto Lei nº 200/67, que trouxe a apuração dos custos pela contabilidade para que a gestão pública demonstre os resultados; e a reforma federal do Estado a partir de 1995 e, também, de estados e municípios, que deu importância ao controle de custos, entre outros pontos.

Ainda para Oliveira, *et al* (2013) os custos no setor público passaram a receber maior atenção posteriormente ao advento da convergência das normas brasileiras de contabilidade as internacionais, e contribuições fundamentais para implementação de um sistema de custos foram proporcionadas pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e pela Resolução CFC nº 1.366/2011 proferidos pela Secretaria do Tesouro Nacional e pelo Conselho Federal de Contabilidade respectivamente.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000 – em seu Art. 50, paragrafo 3º estabelece: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária financeira e patrimonial.”

Abreu, Guske e Garcia (2015) ao falar do gerenciamento de custos no setor privado e público, dizem que quanto ao serviço público – diferentemente do privado em que a administração de custos é utilizada com a finalidade de reduzi-los para que a lucratividade seja elevada – a importância maior é dada ao atendimento das demandas sociais, pois ainda que essas tenham alto custo devem ser supridas. Então, a gestão de custos nas instituições públicas é usada com a finalidade de alocar

melhor os recursos para o oferecimento de serviços com qualidade e a uma maior parcela da população.

Leone (apud MATIAS, 2018) destaca que a contabilidade de custos é técnica de extrema utilidade para o administrador público, especialmente aquele que luta com poucos recursos para solucionar os problemas da coletividade.

Metodologia

A pesquisa é de natureza qualitativa com objetivo exploratório. Tendo embasamento bibliográfico, se desenvolveu por procedimentos técnicos de pesquisa de campo: estudo de caso único.

Lima (2008) diz que os qualitativistas defendem a existência de variados métodos de investigação, bem como rejeitam a superioridade dos métodos quantitativos em detrimento dos qualitativos, pois cada um atende as particularidades dos tipos de pesquisa. O caráter qualitativo é usado em métodos como o de estudo de caso.

Santos (2015, p. 183) ao descrever a pesquisa exploratória diz ser a que “se caracteriza pela existência de poucos dados disponíveis. Objetiva aprofundar e aperfeiçoar ideias e a construção de hipóteses, ou seja, elaboração de respostas antecipadas”. Severino (2007, p. 122), aponta a pesquisa bibliográfica como aquela que: “Utiliza-se de dados ou de categorias teóricas já trabalhados por outros pesquisadores e devidamente registrados. Os textos tornam-se fontes dos temas a serem pesquisados”.

A pesquisa foi submetida e aprovada pelo Comitê de Ética e Pesquisa (CEP). O número do CAAE (Certificado de Apresentação para Apreciação Ética) fornecido pelo CEP para a pesquisa em questão foi 13638419.7.0000.8023. Após aprovação, foi aplicada e obtiveram-se os resultados demonstrados neste trabalho.

A coleta de dados na pesquisa de campo é realizada no próprio meio a ser pesquisado, mas sem que haja qualquer influência do pesquisador (SEVERINO, 2007).

A pesquisa estudo de caso “É o estudo que analisa com profundidade um ou poucos fatos, com vistas à observação de um grande conhecimento com riqueza de detalhes do objeto estudado” (SANTOS, 2015, p. 185).

A pesquisa foi realizada no município de Sampaio/TO no mês de setembro de 2019 por meio de um estudo de caso. O município localiza-se na microrregião do Bico do Papagaio e de acordo com informações do IBGE (2010) possui área territorial de 222,290 km² e população de 3.864 habitantes.

Todas as pessoas relacionadas com a gestão dos recursos financeiros da instituição estudada. Totalizando duas pessoas diretamente envolvidas nesse processo.

Resultados e discussão

No intuito de obter resposta para a problemática e cumprir os objetivos traçados, a pesquisa contou com um questionário contendo 09 questões abertas e fechadas destinadas a gestora da instituição, que por sua vez ocupa tato a função de direção geral da instituição quanto de direção financeira.

Conhecimento sobre gestão de custos

A gestão de custos é a área da contabilidade de custos que visa auxiliar no planejamento, controle e desenvolvimento das atividades fornecendo informações para que as instituições gerenciem seus gastos de forma inteligente. Quando a gestora foi questionada a respeito de ter ciência sobre gestão de custos:

Quadro 1. Conhecimento sobre Gestão de Custos.

CONHECIMENTO SOBRE GESTÃO DE CUSTOS
Através da formação em técnica em contabilidade no ensino médio a gestora obteve formação técnica quanto à gestão de custos, o que possibilita conhecimento mais amplo a cerca da importância e aplicabilidade da mesma.

Fonte: Pesquisa realizada pela autora (2019).

De acordo com a gestora, a formação e capacitação técnica lhe atribuiu conhecimento sobre gestão de custos e fez a mesma perceber a importância da aplicabilidade da gestão de custos no desempenho das atividades institucionais.

Segundo o portal do MEC (2019), a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Profissional (LDB) prevê três eixos de cursos de educação profissional e tecnológica, sendo um deles o de Educação Profissional Técnica de Nível Médio. Dentro desse eixo tem-se a qualificação profissional, a habilitação profissional e a especialização técnica de nível médio. Os cursos técnicos dentro do ensino médio objetivam complementar a formação profissional ofertada pelas instituições educacionais.

Para Mendonça e Silva (2010, p. 2) mudanças como “melhorias na produtividade, maior especialização do trabalho, aumento da oferta de produtos, concorrência acirrada e mercado consumidor mais exigente; fizeram com que as organizações necessitassem de aprimorar suas técnicas de gestão e controle de custos”.

Emprego da gestão de custos em instituições escolares da rede pública de ensino

Quando questionada sobre a viabilidade do emprego da gestão de custos em instituições escolares da rede pública de ensino foi obtido o seguinte:

Quadro 2. Emprego da Gestão de Custos em Instituições Escolares da Rede Pública de Ensino.

EMPREGO DA GESTÃO DE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES ESCOLARES DA REDE PÚBLICA DE ENSINO
Por ser impossível o alcance dos resultados almejados sem a existência de controle dos recursos financeiros disponíveis, o emprego da gestão de custos é necessário em toda e qualquer instituição, seja pública, seja privada, empresarial ou rede de ensino.

Fonte: Pesquisa realizada pela autora (2019).

Para a gestora, independentemente do setor (público ou privado) e do tipo empresarial em que se encontra uma instituição, ela dispõe de recursos financeiros e tem gastos que requerem controle que por sua vez é oferecido pela gestão de custos.

Referindo-se a contabilidade, Alves, Martins, C. e Martins, P. (2017, p. 3) destacam que “Sua função fundamental é estudar, registrar, controlar e confirmar o patrimônio e suas variações, gerando informações aos usuários da informação contábil.” Assim, seja no setor privado, seja no público, a contabilidade e suas ferramentas (como é o caso da gestão de custos) se faz primordial para o controle do patrimônio e das atividades institucionais.

Uso da gestão de custos na unidade de ensino

No que se refere ao uso da gestão de custos na instituição foi adquirida a seguinte resposta:

Quadro 3. Uso da Gestão de Custos na Unidade de Ensino.

USO DA GESTÃO DE CUSTOS NA UNIDADE DE ENSINO	
QUEM REALIZA	COMO É REALIZADA
Colegiado escolar (representado por estudantes, comunidade e com o apoio da coordenação financeira da escola e da assessoria de um técnico contábil).	A escola recebe recursos financeiros conforme seu número de alunos e se programa de acordo com suas necessidades e prioridades. As aquisições de produtos e serviços são realizadas com base no Projeto Político Pedagógico, no custo das atividades e nos resultados esperados. Todo o processo de aquisição é planejado e realizado com a finalidade de melhoria do ensino.

Fonte: Pesquisa realizada pela autora (2019).

Segundo a entrevistada, a gestão de custos na unidade de ensino estudada é realizada com a participação de diversos agentes que compõe o colegiado escolar. Assim, os recursos são gastos de acordo com as prioridades estabelecidas pelo colegiado para que a entidade consiga alcançar seus objetivos.

De acordo com o caderno do Programa Nacional de Fortalecimento dos Conselhos Escolares produzido pelo Ministério da Educação (2004, p. 20) “A construção de uma escola pública democrática, plural e com qualidade social [...] demanda a consolidação e o inter-relacionamento dos diferentes órgãos colegiados”.

Com o intuito de realizar um planejamento que alcance os objetivos do sistema educacional e das escolas têm-se os planejamentos educacionais. O PP (Projeto Político Pedagógico) é o planejamento para a escola que impõe as estratégias e metas a serem seguidas, se constituindo, portanto, como um elemento da gestão escolar democrática (GRACINDO, 2007).

Benefícios do uso da gestão de custos

No que tange aos benefícios provenientes do uso da gestão de custos foram apontados os abaixo pela gestora:

Quadro 4. Benefícios do Uso da Gestão de Custos.

BENEFÍCIOS DO USO DA GESTÃO DE CUSTOS
Contribui para adequação dos gastos ao orçamento disponibilizado para a instituição
Reduz gastos
Aumenta a qualidade das atividades

Fonte: Pesquisa realizada pela autora (2019).

Conforme a entrevistada, a gestão de custos traz como benéficos a redução de gastos, ou seja, eliminação de desperdícios; a adequação dos gastos ao orçamento proposto (cumprimento das metas estabelecidas) e a elevação da qualidade das operações realizadas pela instituição escolar. Para o alcance da última vantagem muitas vezes são aplicados custos de qualidades, ou seja, custos para eliminar ou ao menos reduzir as falhas.

Para Alves, Martins, C. e Martins, P. (2017, p. 6) “a contabilidade de custos é uma ferramenta de grande atuação dentro da administração dos recursos públicos, pois ao se conhecer os custos os serviços prestados são cada vez melhores o que acaba por reduzir desvios e até mesmo desperdícios no setor público”.

Ao abordar os custos da qualidade, Paulo, Sell e Silva (2008, p.4) os descrevem como “aqueles custos incorridos em razão da não qualidade, ou seja, pelos custos apurados em decorrência da existência das falhas, quer internas, quer externas, assim como aqueles custos incorridos em razão dos gastos realizados na expectativa de redução/ eliminação das falhas”.

Redução de gastos

Quanto à percepção da redução de gastos em contrapartida ao uso da gestão de custos obteve-se que:

Quadro 5. Redução de Gastos.

REDUÇÃO DE GASTOS
Há redução de gastos derivada da utilização da gestão de custos, pois nos processos licitatórios, por exemplo, um dos requisitos usados é o baixo preço.

Fonte: Pesquisa realizada pela autora (2019).

A gestora citou as licitações como exemplos de mecanismos que possibilitam o arrefecimento de gastos porquanto se usa o baixo preço como um dos critérios essenciais.

A Constituição Federal, em seu artigo 37, estabelece a obrigatoriedade de realização de licitação pela administração pública e a Lei nº 8.666/1993 dita as regras para tal ato. Os processos de licitação são realizados com a finalidade de contratar empresas que tenham disposição mais vantajosa para o fornecimento de bens e serviços (TCU, 2010).

Ainda de acordo com o TCU (2010), um dos critérios usados para a escolha da empresa no processo de licitação é o menor preço. Então, usando esse critério licitatório, a ordem de classificação é conforme a ordem crescente dos preços fornecidos pelas empresas proponentes. No entanto, esse critério não dá margem para a baixa qualidade dos produtos e serviços a serem contratados.

Qualidade das atividades com custos mínimos

Para a questão da minimização dos custos sem diminuição da qualidade das atividades desenvolvidas pela instituição a gestora forneceu que:

Quadro 6. Qualidade das Atividades com Custos Mínimos.

QUALIDADE DAS ATIVIDADES COM CUSTOS MÍNIMOS
A instituição consegue aliar os dois fatores, pois os processos de controle levam em consideração o menor preço e também a qualidade dos serviços ou produtos.

Fonte: Pesquisa realizada pela autora (2019).

De acordo com a gestora, a diminuição dos custos não implica na também redução da qualidade das atividades realizadas e serviços prestados pela instituição de ensino, uma vez que não se considera apenas o preço baixo nas aquisições, mas igualmente ela tem como elemento essencial a própria qualidades dos produtos e serviços comprados e contratados respectivamente.

Ainda que a administração faça uso do critério de menor preço para a escolha da empresa participante da licitação, ela não deve desconsiderar a qualidade das propostas. Na verdade, a administração tem o dever de verificar se as propostas correspondem com eficiência às necessidades da instituição para o bem ou serviço que se exige (TCU, 2010).

Riscos proporcionados por uma má gestão de custos

Questionou-se quais os riscos para a instituição proporcionados por uma gestão de custos ineficiente, obteve-se o seguinte resultado:

Quadro 7. Riscos Proporcionalizados por uma má Gestão de Custos.

RISCOS PROPORCIONADOS POR UMA MÁ GESTÃO DE CUSTOS
Não ter planejamento financeiro
Não conseguir atender todas as demandas com o orçamento disponibilizado
Usar recursos para outros fins que não os prioritários

Fonte: Pesquisa realizada pela autora (2019).

Em conformidade com resposta da gestora entrevistada, quando uma instituição não faz uso da gestão de custos tende a deixar de realizar planejamento financeiro, não atender as suas necessidades com os recursos que tem a sua disposição e pode até usa-los para fins que não os prioritários. Portanto, para que cumpra sua função social, que é de prover educação, a escola pública necessita gerir bem seus recursos.

As escolas públicas são um meio promovido pelo Estado de garantir aos seus cidadãos o direito a educação. “Para tanto, os sistemas educacionais e a escola precisam se organizar e elaborar um planejamento que auxilie seu trabalho” (GRACINDO, 2007).

“A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...] (CF 1988. Art. 37). A LRF prevê a execução orçamentária e o cumprimento das metas em sua seção IV. Assim, seguindo o princípio da legalidade, que reza sobre a obrigatoriedade da administração pública cumprir a legislação, e tendo em vista a LRF, as entidades públicas ficam sujeitas à realização do orçamento traçado.

Critérios utilizados para a aquisição de bem ou serviço

Foi questionado sobre os critérios utilizados pela instituição quando da aquisição de bens e serviços, conseguiu-se a seguinte informação:

Quadro 8. Critérios Utilizados para a Aquisição de Bem ou Serviço.

CRITÉRIOS UTILIZADOS PARA A AQUISIÇÃO DE BEM OU SERVIÇO
O menor preço
A qualidade do serviço
O tempo e as condições de entrega

Fonte: Pesquisa realizada pela autora (2019).

Conforme resposta a pergunta dada pela gestora, a instituição de ensino público estudada considera o menor, a qualidade do serviço e o tempo e condições de entrega quando vai comprar algum bem ou contratar algum serviço, pois é a junção desses fatores que cria as condições ideais para as melhores aquisições.

Em referência aos custos da qualidade, Paulo, Sell e Silva (2008, p.3) afirmam que “a abordagem da qualidade melhor representada é a baseada no valor, definindo um grau de excelência a um preço aceitável, pois nada adiantaria se ter um produto de excelente qualidade se o cliente não estiver disposto a pagar por ela.” Assim, se faz necessário um equilíbrio entre preço e qualidade dos produtos e serviços.

Contribuições da gestão de custos

Quando questionada sobre quais as contribuições da gestão de custos no suprimento eficiente das necessidades da instituição, a gestora apontou o que se segue:

Quadro 9. Contribuições da Gestão de Custos.

CONTRIBUIÇÕES DA GESTÃO DE CUSTOS
Planejamento, administração e controlar das atividades.
Atendimento das metas e objetivos.
Alcance de resultados satisfatórios.

Fonte: Pesquisa realizada pela autora (2019).

Para a entrevistada, o registro, controle, planejamento e fornecimento de informações, possibilita que os gestores consigam corresponder às metas e objetivos traçados e, assim alcancem resultados satisfatórios diante da missão institucional.

Segundo Silva (2011) apud Alves, Martins, C. e Martins, P. (2017, p. 4) “a Contabilidade Pública, além de registrar todos os fatos contábeis e suas modificações e permutas, registra também os atos potenciais praticados pelo administrador, que poderão alterar qualitativa ou quantitativamente o patrimônio”.

Conclusão

O presente trabalho foi conduzido com o intuito de analisar a gestão de custos em uma escola da rede pública estadual de ensino abordando o uso da gestão custos na execução orçamentária da mesma para saber se propicia um suprimento mais eficiente das necessidades da instituição estudada. Os objetivos foram cumpridos, pois foi possível compreender a utilização da gestão de custos por uma escola da rede pública estadual de ensino do Tocantins.

Todas as hipóteses foram refutadas uma vez que a pesquisa mostrou que a formação e capacitação permitem o domínio das técnicas de gestão e controle de custos e que esse conhecimento sobre gestão de custos é fundamental no de controle dos recursos financeiros disponíveis e desempenho das atividades de toda e qualquer instituição para o alcance dos resultados almejados.

Foi possível extrair que a gestão de custos em uma unidade de ensino estadual pública deve ser realizada com a participação de diversos agentes que compõe o colegiado escolar. Os recursos são gastos de acordo com as prioridades estabelecidas pelo colegiado, através de planejamento, para que a entidade consiga alcançar seus objetivos sendo democrática, plural e tendo qualidade social.

Também foi constatado que a gestão de custos contribui para adequação dos gastos ao orçamento disponibilizado para as instituições públicas de ensino estaduais, reduz gastos e aumenta a qualidade das atividades. A redução de gastos é promovida em grande parte pelo critério do baixo preço nos processos licitatórios, porém esse não implica na redução da qualidade das atividades realizadas e serviços prestados pela instituição de ensino, pois igualmente é levado em consideração a própria qualidade dos produtos e serviços comprados e contratados respectivamente.

Ainda se obteve que para que cumpra sua função social, que é de prover educação, a escola pública necessita gerir bem seus recursos, pois quando uma instituição não faz uso da gestão de custos tende a deixar de realizar planejamento financeiro, não atender as suas necessidades com os recursos que tem a sua disposição podendo até usa-los para fins que não os prioritários.

Além disso, percebeu-se que na busca por atender as suas demandas, as instituições públicas de ensino devem aliar três fatores essenciais nas suas aquisições: o menor preço, a qualidade do produto ou serviço e o tempo e condições de entrega/execução. O atendimento das metas e objetivos e o alcance de resultados satisfatórios são contribuições da gestão de custos.

Esta pesquisa pode ser expandida através de trabalhos futuros que utilizem de abordagem quantitativa para averiguar numericamente a redução econômica promovida pelo uso da gestão de custos em instituições de ensino público, além de verificar a manutenção da qualidade da realização de suas atividades.

Referências

ABREU, A. L.; GARCIA, R. L.; GUSKE, A. C. **Análise de Custos: uma comparação entre duas universidades públicas do sul do Brasil**. XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Bento Gonçalves – RS, 2015.

ALVES; MARTINS, C.; MARTINS, P. **CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: reflexões sobre a incidência na literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos**. Disponível em: <http://www.ufpb.br/ebap/contents/documentos/0934-951-custos-no-setor-publico.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2019.

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. **Lei de Responsabilidade Fiscal (2000)**. Lei de Responsabilidade Fiscal: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 4. reimp. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2005.

BRASIL. Tribunal De Contas da União. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24D6E86A4014D72AC81CA540A&inline=1>. Acesso em: 29 ago. 2019.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CÂMARA, Rosana Hoffman. **Análise de conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações**. GERAIS: Revista Internacional de Psicologia, 6 (2), jul – dez, 2013, 179-191.

DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma Abordagem Prática**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FOSTER, Horngren Datar. **Contabilidade de Custos**. 11 ed. São Paulo: Pearson, 2013.

GRACINDO, Regina Vinhaes. **Gestão democrática nos sistemas e na escola**. Brasília: Universidade de Brasília, 2007.

IBGE. **Brasil/Tocantins/Sampaio**. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/to/sampaio/panorama>. Acesso em: 25 mar. 2019.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planeamento, Implantação e Controle**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LIMA, Manolita Correia. **Monografia: a engenharia da produção acadêmica**. 2 ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2008.

LUDÍCIBUS, S.; MELLO, G. R. **Análise de Custos: uma abordagem quantitativa**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS, Geórgia Marcelly Gomes. **Informações de Custos em Instituições Públicas de ensino Técnico e Tecnológico: um Instrumento de Apoio ao Processo de Tomada de Decisão**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). 111 p. Guaratinguetá. UEP, 2018.

MEC. **Cursos da Educação Profissional Técnica do Nível Médio**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cursos-da-ept/cursos-da-educacao-profissional-tecnica-de-nivel-medio>. Acesso em: 29 ago. 2019.

MEC. **Cursos da EPT**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cursos-da-ept>. Acesso em: 29 ago. 2019.

MENDONÇA, K. F.; SILVA, U. B. **A importância da gestão dos custos para o setor varejista de vestuários: um estudo no município de Teófilo Otoni, MG**. Disponível em: <file:///C:/Users/Familia/Downloads/433-433-1-PB.pdf>. Acesso em 29 de Agosto de 2019.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Programa Nacional de Fortalecimento dos Conselhos Escolares/ Conselhos Escolares: democratização da escola e construção da cidadania**. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/seb/arquivos/pdf/Consescol/ce_cad1.pdf. Acesso em 29 de Agosto de 2019.

NEVES, S.; VICECONTI, P. **Contabilidade de Custos um Enfoque Direto e Objetivo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, R. R.; et al. **Custos em Organizações Públicas: Um Estudo Bibliométrico da Produção Científica**. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos13/33818490.pdf>. Acesso em 24 de Abril de 2019.

PAULO, SELL E SILVA. **Gestão e mensuração dos custos e benefícios da qualidade**. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1414/1414>. Acesso em 29 de Agosto de 2019.

PLANALTO. **Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LPC/Lcp101..htm. Acesso em 24 de Abril de 2019.

SANTOS, Izequias Estevam dos. **Manual de Métodos e Técnicas de Pesquisa Científica**. 11. ed. ver. atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

SEVERIO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. ver. e atual. São Paulo: Cortez, 2007.

Recebido em 19 de dezembro de 2019.
Aceito em 13 de julho de 2022.