



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
Universidade Federal de Ouro Preto – UFOP
Instituto de Ciências Exatas e Aplicadas
Colegiado do Curso de Engenharia de Produção



UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO
INSTITUTO DE CIÊNCIAS EXATAS E APLICADAS
DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

**APLICAÇÃO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO EM UMA EMPRESA PRESTADORA
DE SERVIÇO DO RAMO EDUCACIONAL**

TOMAZ PINTO COELHO FRANCO

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

JOÃO MONLEVADE

Março 2016

Tomaz Pinto Coelho Franco

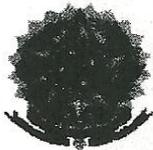
**APLICAÇÃO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO EM UMA EMPRESA PRESTADORA
DE SERVIÇO DO RAMO EDUCACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Engenharia de Produção da Universidade Federal de Ouro Preto como parte dos requisitos para a obtenção de Grau em Engenharia de Produção.

Orientador: Prof. Dr. Thiago Augusto de Oliveira Silva

João Monlevade

Março 2016



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
Universidade Federal de Ouro Preto – UFOP
Instituto de Ciências Exatas e Aplicadas
Colegiado do Curso de Engenharia de Produção



ANEXO VIII – ATA DE DEFESA

Aos 2 dias do mês de março de 2016, às 20 horas, na sala A302 deste instituto, foi realizada a defesa do Trabalho de Conclusão de Curso pelo (a) aluno (a) Tomaz Pinto Coelho Franco, sendo a comissão examinadora constituída pelos professores: June Marques Fernandes, Paganini Barcelos de Oliveira e Thiago Augusto de Oliveira Silva (Orientador). O (a) aluno (a) apresentou o trabalho intitulado: Aplicação de Custeio por Absorção em uma Empresa Prestadora de Serviços do Ramo Educacional. A comissão examinadora deliberou, pela:

() Aprovação

Aprovação com Ressalva - Prazo concedido para as correções: 30 dias

() Reprovação com Ressalva - Prazo para marcação da nova banca: _____

() Reprovação

do(a) aluno (a), com a nota 6,8. Na forma regulamentar e seguindo as determinações da resolução COEP12/2015 foi lavrada a presente ata que é assinada pelos membros da comissão examinadora e pelo (a) aluno(a).

João Monlevade, 2 de março de 2016.

Prof. Thiago Augusto de Oliveira Silva - Orientador

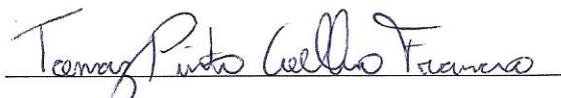
Prof. June Marques Fernandes

Prof. Paganini Barcelos de Oliveira

TERMO DE RESPONSABILIDADE

O texto do trabalho de conclusão de curso intitulado “**APLICAÇÃO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO DO RAMO EDUCACIONAL**” é de minha inteira responsabilidade. Declaro que não há utilização indevida de texto, material fotográfico ou qualquer outro material pertencente a terceiros sem o devido referenciamento ou consentimento dos referidos autores.

João Monlevade, 02 de Março de 2016


Tomaz Pinto Coelho Franco

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar gostaria de agradecer a Deus, por ter me dado força e foco para seguir lutando pelos meus caminhos, por ter me proporcionado o conhecimento e sabedoria para realização deste trabalho, bem como todas as disciplinas e atividades desenvolvidas durante toda minha graduação, pois sem ele nada faria sentido.

Agradeço especialmente a toda minha Família, principalmente meu pai, José Jayme Figueiredo Franco, e minha mãe, Regina Pinto Coelho Franco, servindo como exemplo de vida para que eu conseguisse alcançar meus objetivos de vida, e que vivenciaram cada minuto da realização desse trabalho, sempre apoiando e incentivando a conclusão do mesmo. E à minha irmã, Luiza Pinto Coelho Franco, por ter servido de fonte de inspiração.

À Letícia Tereza de Souza Viana, por sempre estar ao meu lado, me apoiando e me incentivando, principalmente na fase final de conclusão deste trabalho.

Aos mestres, minha eterna gratidão por todo conhecimento transmitido.

Ao professor Thiago Augusto de Oliveira Silva, pela orientação, disponibilidade e paciência, e ao professor Frederico pelas conversas extraclases, às vezes como amigo e às vezes como professor, pelo apoio técnico e “psicológico”, que foram de extrema importância para a minha formação.

Aos amigos e colegas de trabalho, em especial ao Pedro Henrique e ao Victor Alves, obrigado por me apoiarem na realização deste trabalho.

À Universidade Federal de Ouro Preto, agradeço pela oportunidade de estudar em umas das melhores universidades do país.

A todos que passaram por meu caminho, muito obrigado!

RESUMO

A precificação dos produtos e serviços se dá através dos cálculos dos diferentes sistemas de custeio existentes, servindo assim de auxílio para a empresa. Partindo desse pressuposto são apresentados os métodos de custeio por Absorção e Absorção Integral. Após uma identificação teórica, através de pesquisas bibliográficas realizadas em artigos e livros científicos, seguidas de um estudo com base em informações financeiras e administrativas compartilhados pela empresa, este estudo tem como objetivo fazer uma análise de custos dos produtos ou serviços prestados em uma empresa do ramo educacional situada na cidade de João Monlevade, Minas Gerais, através da aplicação dos métodos de custeio por Absorção e Absorção Integral, visando assim, a comparação dos custos obtidos pelos cálculos dos mesmos com os preços praticados pela empresa durante o período compreendido entre os meses de Agosto e Dezembro de 2015, a melhoria do gerenciamento dos recursos e o auxílio à tomada de decisão. Os métodos de custeio desenvolvidos nesta pesquisa caracterizam-se por alocarem os custos indiretos aos diretos (Método de Custeio por Absorção) e os custos diretos e indiretos às despesas da organização (Método de Custeio por Absorção Integral). Como principais resultados de pesquisa destacam-se a determinação de todos os custos da empresa, além da determinação do lucro unitário correspondente a cada modalidade de ensino praticada pela mesma. Como oportunidades de melhorias e estudos futuros, sugere-se um melhor estudo de mercado baseados nos resultados obtidos de forma a aumentar seu lucro.

Palavras Chave: Custeio por Absorção, Contabilidade de Custos, Custos Indiretos;

ABSTRACT

The pricing of goods and services is through the calculations of the different costing systems, thus serving of aid to the company. Based on this assumption is shown the costing methods of Absorption and Full Absorption. After a theoretical identification, through bibliographic research in scientific articles and books, followed by a study based on financial and administrative information shared by the company, this study aims to do a cost analysis of the products or services in an educational branch located in João Monlevade, Minas Gerais, through the application of costing methods of Absorption and Full Absorption, aiming thus the comparison of the costs obtained by the calculations of them with the prices charged by the company during the period between August and December of 2015, improved resources management and the aid of decision making. The costing methods developed in this research are characterized by allocating indirect costs to direct costs (Costing Method by Absorption) and the direct and indirect costs to the organization's expenses (Costing Method by Full Absorption). As the main research results is highlighted the determination of all the company's costs, in addition to determine the unit profit corresponding to each modality of education practiced by it. As opportunities for future improvements and studies, it is suggested a better market study based on the results obtained in order to increase their profit.

Keywords: Absorption Costing, Cost Accounting, Indirect Costs.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Apropriação dos custos e despesas aos produtos	9
Figura 2: Custeio por Absorção - Apropriação de custos aos produtos.	11
Figura 3: Custeio por Absorção Integral - Apropriação dos custos e despesas.....	12
Figura 4: Método dos Centros de Custos (RKW)	16
Figura 5: Sequência das atividades do processo para alocação dos custos aos produtos	18
Figura 6: Custeio baseado em atividades (ABC) - Apropriação dos custos aos produtos	18

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Composição dos custos diretos da empresa	29
Gráfico 2: Composição dos custos indiretos da empresa	31
Gráfico 3: Composição das principais despesas da empresa.....	34
Gráfico 4: Custos e preços praticados por modalidade.	38
Gráfico 5: Comparação dos lucros unitários por modalidade de ensino.	39
Gráfico 6: Lucro Total por modalidade de ensino.....	40

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Empresas antes e depois da Revolução Industrial	5
Quadro 2: Vantagens e Desvantagens dos princípios de custeio.....	20
Quadro 3: Vantagens e Desvantagens dos métodos de custeio	21
Quadro 4: Similaridades e divergências em relação ao presente estudo	22
Quadro 5: Descrição dos Custos Diretos da empresa em estudo.	27
Quadro 6: Descrição dos Custos Indiretos.	30
Quadro 7: Descrição das Despesas.....	32

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Cursos para Adolescentes.....	25
Tabela 2: Cursos para Jovens/Adultos.	26
Tabela 3: Cursos para Modalidades Diferenciadas/Personalizadas.	26
Tabela 4: Custos Diretos	28
Tabela 5: Custos Diretos para os cursos Adolescentes	28
Tabela 6: Custos Diretos para os cursos Jovens/Adultos	29
Tabela 7: Custos Diretos para os cursos Personalizados.....	29
Tabela 8: Custos Indiretos	31
Tabela 9: Despesas.	33
Tabela 10: Custeio por Absorção.	35
Tabela 11: Custeio por Absorção Integral.....	36
Tabela 12: Média de preços praticados por modalidade de cursos.	37

SUMÁRIO

1	Introdução.....	1
1.1	Objetivos	2
1.2	Justificativa	2
1.3	Metodologia de pesquisa	3
2	Revisão Teórica.....	5
2.1	Princípio de Custeio Variável (ou Direto)	8
2.2	Princípio de Custeio por Absorção	10
2.3	Método de Custeio dos Centros de Custos (RKW)	13
2.4	Método de Custeio baseado em atividades (ABC)	16
2.5	Diferença entre os métodos de custeio: Vantagens x Desvantagens	19
3	Resultados.....	23
3.1	Identificação dos Cursos	24
3.2	Identificação de Custos e Despesas	26
3.2.1	Custos Diretos.....	27
3.2.2	Custos Indiretos	30
3.2.3	Despesas.....	32
3.3	Análises dos princípios de Custeio	34
3.3.1	Princípio de Custeio por Absorção	35
3.3.2	Princípio de Custeio por Absorção Integral.....	35
3.4	Análise dos Sistemas	36
3.4.1	Preços por Nível.....	37
3.4.2	Preços praticados x custos	38
4	Conclusões e Recomendações	41
	REFERÊNCIAS	43
	APÊNDICES	45

1 Introdução

O preço de um produto/serviço é alvo de grande discussão por gestores em qualquer ramo empresarial devido ao fato de acarretarem dúvidas e incertezas por não saberem a percepção que seus clientes terão. A fim de se obter melhores resultados, as empresas se limitam ao controle dos custos, tornando cada vez mais importante a mensuração dos mesmos.

Com o propósito de auxiliar e melhorar o desempenho das organizações prestadoras de serviços a pesquisa tem o foco na análise do método de custeio, auxiliando assim o gerenciamento de seus gastos. Essa melhoria de desempenho é necessária, principalmente no ramo educacional, pelo fato de os clientes se tornarem cada vez mais exigentes quanto à qualidade, preço e satisfação em relação à prestação de tal serviço. Com um foco não somente relacionado à qualidade dos serviços prestados, a empresa pode vir a obter vantagem competitiva com a melhor utilização de seus recursos.

Neste contexto surge o problema desta pesquisa o qual procura responder à conseqüente indagação: Qual o custo de cada produto/serviço ofertado pela companhia considerando o Princípio de Custeio por Absorção?

O presente Trabalho de Conclusão de curso propõe a introdução de conceitos dos princípios de custeio assim como dos métodos de custeio abordados pela literatura, em especial o princípio de custeio por absorção, uma ferramenta utilizada para a investigação dos custos gerenciais, a fim de verificar e controlar o custo de um produto/serviço. Está ainda limitada somente à análise e não implementação dos referidos princípios de custeio na gerência econômico-financeira de uma empresa prestadora de serviços do ramo educacional, não podendo fazer generalizações do resultado para outras organizações.

Além deste capítulo introdutório que apresenta as considerações iniciais do trabalho, o tema e problema de pesquisa, os objetivos, gerais e específico, e a metodologia utilizada; este estudo é composto por mais três capítulos, a saber:

- ✓ Capítulo 2: aborda a revisão teórica do estudo destacando os principais conceitos necessários para desenvolvimento do trabalho;
- ✓ Capítulo 3: apresenta a análise do princípio de custeio escolhido;
- ✓ Capítulo 4: contempla os resultados obtidos na pesquisa e é seguido das referências utilizadas para o desenvolvimento da mesma.

1.1 Objetivos

O objetivo geral desse trabalho consiste em identificar as fontes de custos dos serviços oferecidos por uma empresa do ramo educacional e mensurá-los através da aplicação dos princípios de custeio por Absorção e Absorção Integral e identificar a margem de lucro de cada um destes serviços.

A fim de atender o objetivo geral foram delineados os seguintes objetivos específicos:

- ✓ Separação de custos e despesas;
- ✓ Apropriação dos custos diretos e indiretos no período estudado;
- ✓ Mensuração dos custos da prestação do serviço em elaboração;
- ✓ Comparar as soluções oferecidas pelos princípios de custeio, no que diz respeito a contribuição para melhorar a lucratividade da empresa.

1.2 Justificativa

Como a competição no mercado em que a organização está inserida atingiu um nível em que há vários produtos substitutos ou equivalentes, a formação do preço de venda sofre uma grande influência do mercado. Como há uma grande dificuldade de obtenção dos custos referentes ao serviço prestado próximos da realidade, este trabalho tem como justificativa auxiliar os tomadores de decisões estratégicas, táticas e/ou operacionais. Assim, há a necessidade de avaliar um sistema de custeio capaz de trazer informações precisas para a tomada de decisão utilizando as informações de custo.

Os vários métodos de custeio podem ser usados com propósitos estratégicos como, por exemplo, custeio do produto/serviço; lucratividade de produto/canal/mercado; decisões sobre preço a ser praticado, linha de serviço/produto/mix, origem de recursos, relacionamento com fornecedores e *design* de produto. Como pode ser utilizado também com propósitos táticos e/ou operacionais como, por exemplo, reengenharia dos processos do negócio, melhoria da qualidade, redução de custo, redução de tempo de ciclos e eliminação de perdas (valor agregado x valor não agregado).

Deste modo, como é dito por Mauad e Pamplona (2002), os diversos métodos tornaram-se, a partir de 1920, ferramentas primordiais para se verificar e controlar o custo de um produto.

Decidiu-se então pela aplicação do Método de Custeio por Absorção por se melhor aplicar a uma empresa de pequeno porte, onde os produtos/serviços apresentam de certa forma processos produtivos muito similares. A partir daí justifica-se a não utilização do Método de Custeio por atividades, pois esse método possibilita a redução dos custos pela eliminação de desperdícios, descartando as atividades que não agregam valor aos produtos. Também não se utilizou o Método de Custeio RKW pela dificuldade em identificar centros de custos na organização da empresa.

Este estudo tem a intenção, em termos práticos, de contribuir para a organização em questão de forma que esta conheça sua realidade, devido ao fato de não possuir nenhuma ferramenta formal de controle dos custos.

1.3 Metodologia de pesquisa

De acordo com Silva e Menezes (2005) a metodologia de pesquisa caracteriza os caminhos e meios utilizados e evidencia os métodos e a classificação da mesma levando em consideração a natureza, abordagem, objetivos e procedimentos técnicos adotados.

O estudo foi realizado em uma empresa do ramo educacional na cidade de João Monlevade- MG. Os custos analisados correspondem a um período de 5 meses, se iniciando em Agosto de 2015 e indo até Dezembro do mesmo ano. Deu-se início ao desenvolvimento do trabalho através de um estudo teórico sobre contabilidade de custos com foco em métodos de custeio, especificamente a respeito do método de custeio por absorção.

Sabendo que o custeio por absorção é definido como o conjunto de desempenho financeiro e operacional traçando todos os gastos significativos para o custeamento, foi feita a identificação de todos os gastos gerais da empresa através de entrevistas aos coordenadores. Esta etapa visava o mapeamento dos custos, para a empresa, de cada gasto. Em seguida foi realizada a identificação dos custos diretos, indiretos e as despesas.

Em sequência, foi realizada a análise dos dados, a apuração dos referidos custos e então aplicação do método de custeio por absorção. Com os dados obtidos pelo Método de Custeio por Absorção fez-se uma comparação com o Método de Custeio por Absorção Integral e os preços praticados atualmente pela organização. Somente a partir dessas etapas foi possível analisar os custos e obter conclusões para o auxílio à tomada de decisão.

A presente pesquisa é uma pesquisa classificada como uma Pesquisa Quantitativa do ponto de vista da configuração do levantamento do problema, ou seja, destina-se a descrever

as características de uma determinada situação, medindo numericamente as hipóteses levantadas a respeito de um problema de pesquisa, gerando medidas precisas e confiáveis.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, a atual pesquisa se classifica como sendo uma Pesquisa Empírica onde a principal finalidade é a aplicação de um método conhecido, o custeio por absorção, a realidade de uma empresa.

Por fim a classificação desta pesquisa se dá como sendo uma Pesquisa Empírica Quantitativa onde, segundo Silva e Menezes (2005), traduz em números opiniões e informações para assim classificá-las e analisá-las dentro do contexto real.

2 Revisão Teórica

Até a Revolução Industrial a contabilidade de custos não tinha o propósito de auxiliar as organizações nos processos de tomadas de decisão, se baseavam somente na avaliação de estoques nas empresas industriais, o que a impediu de se desenvolver. Depois da Revolução a contabilidade de custos começou a ser empregada de forma mais eficiente devido ao aparecimento das empresas industriais, passando a ter como finalidade o cálculo dos custos dos produtos conforme Borna (2010).

Confirme citado pelo autor a fabricação na empresa tradicional se dava de forma artesanal, composta por poucos artigos, onde o mercado era menos competitivo onde os clientes aceitavam os preços estipulados pelas organizações (BRONIA, 2010). Já as empresas modernas a fim de atender às necessidades dos clientes, cada vez mais exigentes quanto à qualidade, preço e satisfação, produzem em escala com uma grande flexibilidade, havendo assim a necessidade de estoque. Então, ainda segundo o autor e como resumido no Quadro 1 que se segue, o motivo que levou as empresas a calcularem seus custos foi uma certa preocupação por parte dos gestores quanto à melhoria da eficiência e a redução de custos com a finalidade de conseguir manter-se competitivo.

Quadro 1: Empresas antes e depois da Revolução Industrial. Baseado em Borna (2010)

TÓPICOS	ANTES DA REVOLUÇÃO INDUSTRIAL	DEPOIS DA REVOLUÇÃO INDUSTRIAL
Transações Comerciais	Entre o proprietário e consumidor final.	Entre a empresa e consumidor final.
Empresa	Sem níveis hierárquicos; Funcionários não salarizados; Fabricação artesanal = Fabricação por encomenda, não havendo necessidade de estocar matéria-prima.	Com níveis hierárquicos; Funcionários assalariados; Fabricação em escala = Há necessidade em estocar matéria-prima.
Exigência do Mercado	Clientes aceitam os preços fixados pelas organizações	Consumidores mais exigentes (qualidade, preço e satisfação em relação à prestação de tal serviço)
Formação de Preços	Dono; Base no valor pago ao fornecedor	Demanda por informações contábeis preço de venda; custo da mão de obra; custo da matéria prima; e custos indiretos relativos aos produtos ou a comercialização.
Razão para se calcular o custo	Definição do preço	Sobreviver em um mercado altamente competitivo

Fonte: Dados trabalhados pelo Autor.

De acordo com Martins (2003) a contabilidade de custos, nesse seu novo campo de atuação, passou a possuir funções importantes: controle e planejamento das organizações, e auxílio às tomadas de decisão. Tem agora como mais importante missão gerar informações claras, coerentes e confiáveis para o estabelecimento de padrões e orçamentos e, imediatamente seguinte, acompanhar a apuração do custo de determinado produto ou serviço.

De acordo com Bornia (2010) faz-se de extrema importância a distinção, em termos científicos, dos três elementos (Sistemas de Acumulação, Forma de Custeio e Métodos de Custeio) que compõem a estrutura básica de um sistema de custeamento, uma vez que para se apurar os custos relacionados ao produto é necessário saber quais os custos devem fazer parte da apuração.

De acordo com Martins (2003) Sistemas de Custos são os conjuntos dos meios que a organização manipulará a fim de reunir e estruturar os dados necessários para a geração de informações úteis à gerência e todos os níveis hierárquicos tomadores de decisão, podendo ser utilizados nos âmbitos operacional, tático e estratégico, como descritos a seguir:

- ✓ No nível operacional é onde se realiza a coleta dos dados;
- ✓ No nível tático, a fim de transformar esses dados em informações padronizadas, acontece a distinção e especificação dos mesmos;
- ✓ No nível estratégico ocorre a utilização das informações providas pelo nível tático em tomadas de decisão estratégica, como por exemplo: qual mercadoria é de qualidade superior, quais produtos devem ser melhorados ou suspensos e quais serão as melhorias ao controlar os custos.

De acordo com Bornia (2010) há dois pontos de vistas quanto à análise de um Sistema de Custos, são eles:

- 1) Pode-se ver quais seriam as informações surtidas e posteriormente fornecidas à organização e qual o tipo, dessas informações geradas, seria o mais ajustado às exigências da mesma;
- 2) A partir da obtenção dessas informações, como os dados serão organizados e verificados pela organização, ou seja, uma visão que diz respeito à parte funcional da estrutura.

Após a implantação dos sistemas de custos em uma organização, o gerenciamento dos mesmos auxilia os administradores das organizações em suas tarefas e funções gerenciais ao tentarem inserirem-nos no dia a dia dos colaboradores. Para que ocorra essa aceitação por parte dos colaboradores é essencial certa dose de política, paciência e capacidade organizacional.

Custeio, segundo Martins (2003) significa “método de apropriação de custo”, e dependendo do grau de importância e da necessidade pela informação de cada organização, cada profissional utiliza o método mais apropriado a sua área de atuação ou o que tem o melhor resultado, em termos de informações acuradas e confiáveis.

Segundo Bornia (2010) o Sistema de Acumulação coleta, processa e cria as informações dentro do sistema de informação indicando diferentes caminhos relacionados ao tipo de produto e ao processo de produção sendo escolhida de acordo com o processo de produção, produção por encomenda ou produção contínua. Após a adoção de um sistema de acumulação, indicando várias opções de mensuração, as Formas de Custeio, estão relacionadas à dimensão da unidade de mensuração, ou seja, são opções de mensuração que se diferenciam entre si pela natureza dos dados contábeis utilizados sendo eles atuais, reais ou históricos e estimados ou predeterminados (BORNIA, 2010).

Após a escolha do sistema de acumulação e da forma de custeio, os princípios e métodos de custeio, também citado por Bornia (2010), definem quais custos serão avaliados na apuração do custo dos bens e serviços. É a partir deles que todos os demais fundamentos e processos decisórios dentro de uma organização são modelados, ou seja, o método adotado pelos funcionários é que define o custo unitário do produto/serviço através de uma apuração dos gastos.

Então, como afirmado por Bornia (2010) e sustentado por Martins (2003) os princípios e métodos de custeio, juntamente com os outros pilares, Formas de Custeio e Sistemas de Acumulação, necessitam ser priorizados nas pequenas, médias e grandes empresas por uma questão de sobrevivência.

A contabilidade de custos faz o uso de algumas terminologias genéricas (como gastos) e outras terminologias específicas (como custos e despesas) que muitas das vezes confundem o pesquisador, tornando importante o entendimento. Bornia (2010) afirma que:

- a) Gasto – compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso). Sacrifício esse representado por entrega ou promessa de

entrega de ativos (normalmente dinheiro). Todo sacrifício que gere desembolso imediato ou futuro financeiro para a empresa é considerado um gasto;

- b) Custo – gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, como por exemplo, os professores utilizados pela empresa a fim de transmitir o conhecimento aos alunos (clientes);
- c) Despesa – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente a fim de se obter receitas, como por exemplo, folha de pagamento dos colaboradores da organização.

Seguindo o que a literatura nos mostra, mais precisamente por Bornia (2010) os princípios e métodos de custeio, estando de acordo com o objetivo ou período na qual a análise é realizada, são filosofias a serem seguidas pelos sistemas de custos capazes de medir e atribuir precisamente, quando possível, os custos dos recursos consumidos por um produto. O mesmo autor ainda ressalta a importância por parte dos gestores em identificar qual o princípio e método de custeio mais apropriado às suas necessidades a fim de evitar atribuições de custos desviadas para que não ocorram ponderações ruins e decisões errôneas.

Dentro desta perspectiva pode-se avaliar os três princípios de custeio apresentado pela literatura: Custeio por Absorção Integral, Custeio por Absorção Ideal e Custeio Variável.

2.1 Princípio de Custeio Variável (ou Direto)

Mediante técnicas de averiguação e mensuração, os custos diretos variáveis são imputados aos custos dos produtos/serviços, seguindo o princípio da não divisão e não racionamento, aos custos dos produtos/serviços, das parcelas de custos fixos.

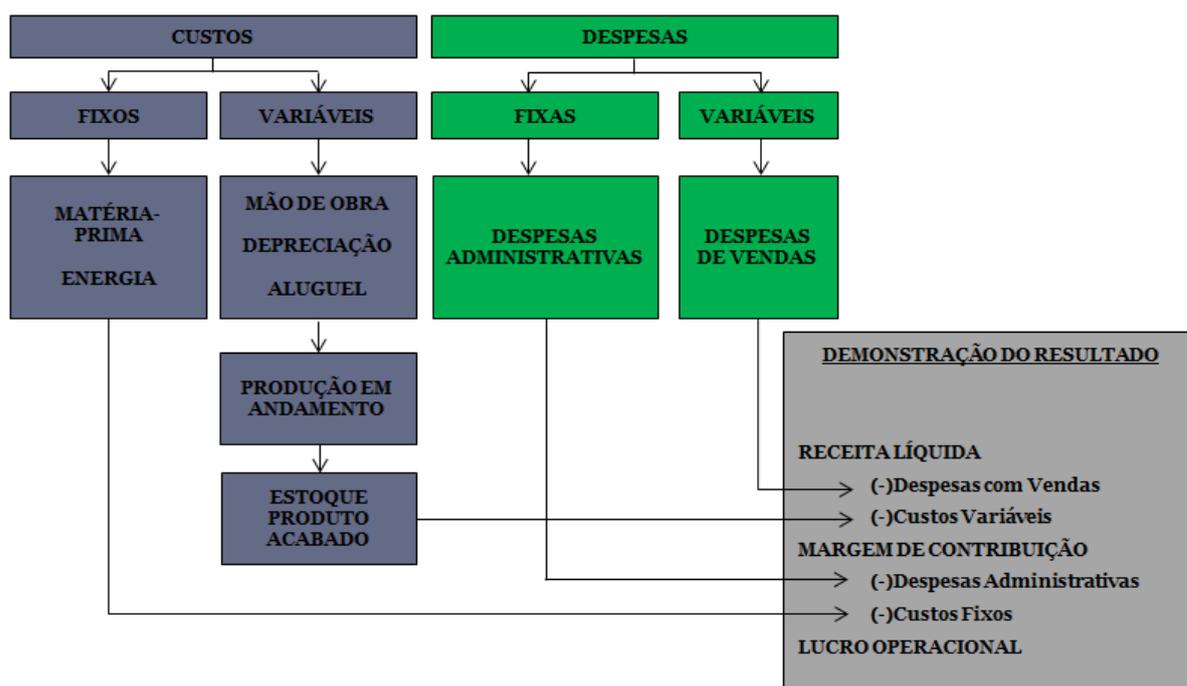
De acordo com Martins (2003), não muito distante do que foi dito, no custeio variável, os custos variáveis vão conseqüentemente para o estoque, ou seja, são incluídos no cálculo. Já os custos alocados aos produtos que vão diretamente para o resultado são os fixos, considerados como despesas do período. Esse método não faz uso de nenhum conceito de cálculo médio a fim de se definir o valor unitário de cada unidade do produto, ou seja, para se calcular o custo do produto são considerados somente elementos variáveis.

Por tratar os custos fixos como despesas organizacionais dentro do período, independente de sua venda ou não, deixando assim os custos variáveis mais visíveis aos olhos dos gestores, o custeio direto ou variável, segundo Rebelatto (2004), fere os princípios contábeis (Princípio da Competência), onde se deve apropriar as receitas e delas deduzir todos

os sacrifícios envolvidos na sua obtenção, embora seja, pelo ponto de vista gerencial, o que melhor mostra as variações.

A característica de não utilização de nenhum conceito de cálculo médio, faz com que o método seja recomendável para todos os objetivos de previsões e tomada de deliberação. Seguindo a mesma linha de raciocínio, Martins (2003) ratifica ao afirmar que: o resultado obtido pelo método parece ser mais informativo à organização, ou seja, de um ponto de vista mais estratégico, o Custeio Variável propicia informações vitais à organização em um curto tempo. Ainda referido pelo mesmo autor, do ponto de vista dos gerentes, ao encerramento do exercício, a fim de fazer os ajustes necessários ao resultado, a empresa pode fazer assimilação do custeio variável, para realizar o levantamento do Balanço e DRE do período como demonstrado na Figura 1.

Figura 1: Apropriação dos custos e despesas aos produtos



Fonte: Dados trabalhados pelo Autor. Adaptado de Martins (2003).

Como observado na Figura 1 e reforçado por Martins (2003), a premissa básica do custeio variável é conhecer qual é a margem de contribuição que cada produto apresenta para cobrir gastos fixos da empresa e gerar lucro

Comparando essa modalidade de custeamento, que envolve os custos diretos e/ou variáveis, com outras modalidades que engloba todos os custos da organização, é possível

verificar vantagens significativas quanto à análise das implicações econômicas geradas pelos diferentes produtos da empresa e suporte às deliberações gerenciais.

2.2 Princípio de Custeio por Absorção

De acordo com Barbosa (2007) o custeio por absorção:

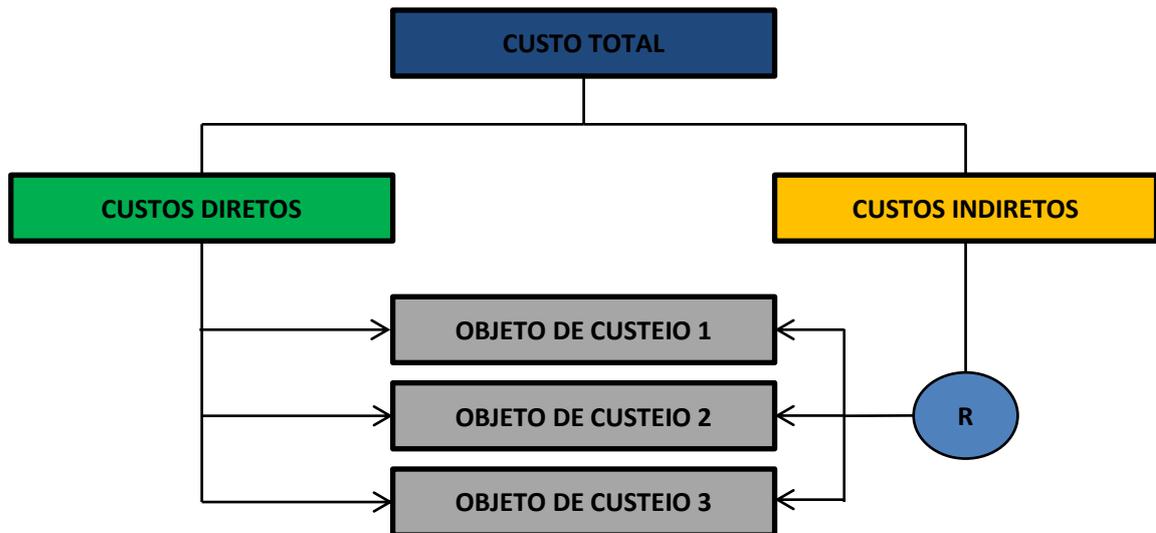
- ✓ pode melhorar a utilização dos recursos, absorvendo todos os custos da produção permitindo apuração do custo total de cada produto;
- ✓ está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e as leis tributárias;
- ✓ pode ser menos custoso de programar, pois ele não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis.
- ✓ controla os custos de produção na tentativa de aumentar a eficiência administrativa e produtiva

A fim de realizar a apuração final do custo de um determinado produto, esse método leva em consideração todos os custos, tanto diretos como os indiretos, do processo de produção (BARBOSA, 2007). A denominação Custeio por Absorção, ainda de acordo com o mesmo autor, deve-se ao fato da “absorção” por parte de cada mercadoria produzida ou de cada serviço prestado pela organização tanto dos custos diretos como os indiretos. Interpreta-se a partir dessa colocação que, mesmo que os custos sejam classificados como sendo direto, indireto, fixo ou variável, os mesmos se ajustam aos produtos.

Enfatizado por Martins (2003), é observado ainda que os custos de produção, e somente os custos de produção, são traduzidos aos bens elaborados, bens produzidos. Por isso, é importante a identificação do período no qual o gasto deixa de ser avaliado como custo e passa a ser considerado como despesa.

Conforme demonstrado na Figura 2, os custos relacionados à matéria prima e de mão de obra direta, são distribuídos de acordo com o consumo dos recursos disponíveis para a fabricação de cada produto. Já os custos indiretos de fabricação, são apropriados aos produtos através de critérios de rateio, devido ao fato da dificuldade da mensuração com precisão destes custos indiretos e a quantidade dos mesmos aplicados a cada produto, como por exemplo, o aluguel da fábrica.

Figura 2: Custeio por Absorção - Apropriação de custos aos produtos.



Fonte: Dados trabalhados pelo Autor. Adaptado de Martins (2003).

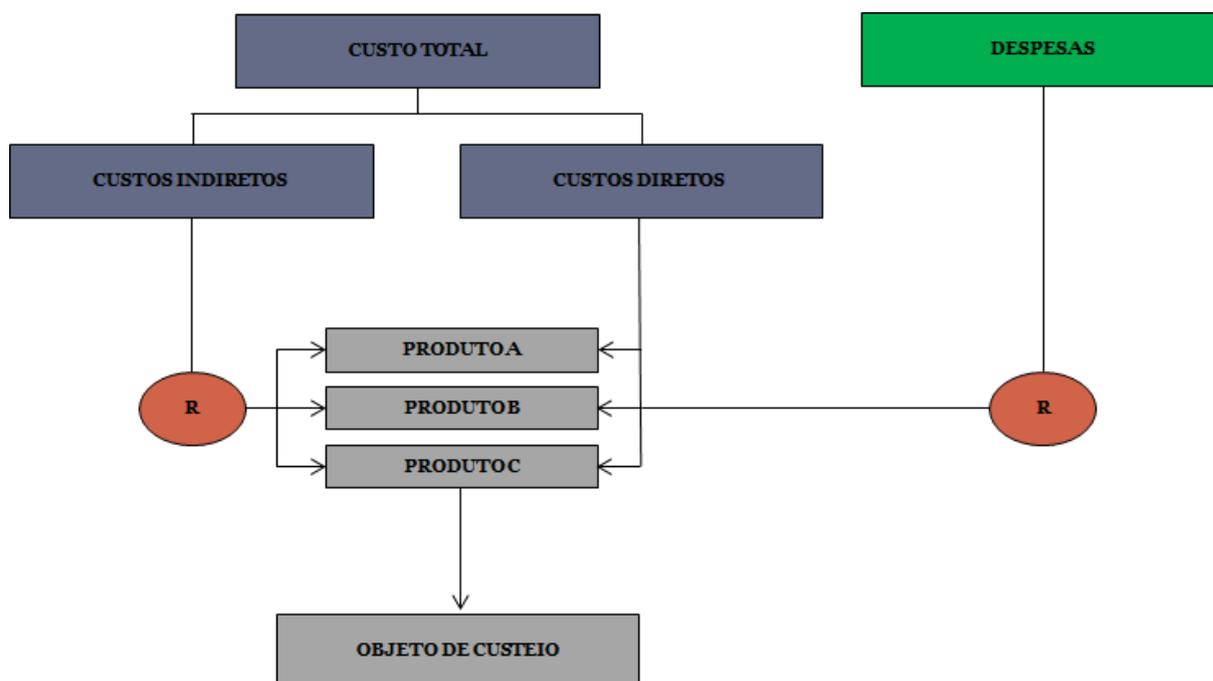
A mais óbvia vantagem do método de custeio por absorção, considerada por Dias e Padoveze (2007), é o fato de este estar de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade (PFC) e as leis tributárias. Outra vantagem citada pelos autores é o fato de ser de fácil programação, pois ele não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis e para obtenção de soluções em longo prazo.

O Custeio por Absorção Integral que, de acordo com Dias e Padoveze (2007), ocorre apropriação das despesas administrativas e comerciais aos produtos/serviços conforme demonstrado na Figura 2. Também afirmado pelos autores, o referido método também pode ser chamado de *fullcosting*, justamente por levar em consideração as despesas. Já os custos que são ativados ainda no estoque referem-se aos produtos acabados ou em elaboração.

Conforme afirmado por Martins (2003) todos os custos e gastos fixos tanto administrativos quanto de vendas são considerados no cálculo, o que, confirmado por Bornia (2010), atende as exigências da contabilidade financeira em relação à avaliação de estoque auxiliando assim a gerência.

Uma importante utilidade deste método de custeio definido por Martins (2003) é devido ao fato deste ratear todos os custos e despesas totais, o que permite à organização encontrar um custo de produção, distribuição e comercialização, e a partir daí, com base no preço praticado, identificar o lucro obtido pelo produto/serviço, como representado na Figura 3.

Figura 3: Custeio por Absorção Integral - Apropriação dos custos e despesas



Fonte: Dados trabalhados pelo Autor. Adaptado de Martins (2003)

Baseado em Martins (2003) nenhuma dificuldade é encontrada ao apropriar os custos diretos. De forma direta e economicamente viável, como o próprio nome já diz, o custo direto compõe tudo que pode ser associado ao produto/serviço. Materiais diretos e mão de obra direta são muitas das vezes considerados como sendo os custos diretos mais importantes, quando o propósito do método de custeio é nada mais do que obter o custo de fabricação de determinado produto ou prestação de determinado serviço (MARTINS, 2003).

Já a apropriação dos custos indiretos pode vir a ser um pouco mais complicada do que a apropriação dos custos diretos. Como os custos indiretos relacionados ao produto ou à prestação de determinado serviço não podem ser apropriados diretamente e de forma prática/objetiva, é necessário a utilização de métodos subjetivos e muitas vezes arbitrários para a alocação desses custos, ou seja, por meio de critérios de rateio. E nisso reside a principal desvantagem desse método de acordo com Martins (2003). Os rateios dos custos indiretos, que apesar de apresentarem uma lógica, podem levar a alocações arbitrárias e até enganosas sendo uma falha como instrumento gerencial de tomada de decisão. Segundo Martins (2003) e enfatizado por Bornia (2010) os custos indiretos são alocados por meio de critérios/métodos de rateio a fim de pressupor a existência de uma relação de proporcionalidade entre os custos indiretos e o produto/serviço a ser custeado.

O Rateio por Coeficientes ao adotar um índice (Matéria-Prima, Mão de Obra, Energia Elétrica ou Custo Direto Total) este direcionará a distribuição do custo indireto total aos produtos, ou seja, a distribuição é feita calculando-se a percentagem de consumo dos produtos em relação ao índice adotado, daí os custos indiretos são apropriados com base na percentagem encontrada. A Equação 1 determina o custo total de cada produto com base na adição aos custos diretos totais de fabricação à percentagem de matéria prima consumida pelo produto em termos dos custos indireto totais, na qual cada variável está representada a seguir:

$$CT(X) = CD(X) + \%MP(X) \times CI \quad (1)$$

CT(X) = custo total do produto X;

CD(X) = custos diretos do produto X;

CI = custos indiretos totais;

% MP(X) = percentagem de matéria-prima consumida pelo produto.

O principal ponto negativo desse do rateio é a arbitrariedade envolvida, ou seja, segundo Bornia (2010), dependendo do índice adotado, diferentes quantias de custos indiretos podem ser atribuídas aos produtos.

Uma forma encontrada para diminuir essa arbitrariedade seria através do uso da relação de proporcionalidade, ou relação de causa e efeito, entre parâmetro de distribuição e o volume de custo indireto, identificando assim, a variável ou variáveis que caracterizam como os recursos são utilizados pela organização ou pelo objeto de custeio. Sendo assim, a escolha do parâmetro a ser utilizado se dá através do que melhor expressar a relação de proporcionalidade entre custo indireto e o objeto de custeio.

2.3 Método de Custeio dos Centros de Custos (RKW)

A segunda alternativa para a distribuição dos custos indiretos relacionados ao produto ou prestação do serviço, é fazê-lo através da assimilação por centros de custos. De acordo com Bornia (2010), o Método por Centro de Custos também pode ser chamado de Método de Custeio RKW, Método das Seções Homogêneas e Mapa de Localização de Custos. O Método de Custeio RKW, em alemão, *Reinhschuratorium fuer Winrtschaftlichtkeit*, traduzido literalmente para o português como Conselho Administrativo do Império para a Eficiência Econômica, teve sua origem na Europa no início do século XX.

Homens e máquinas representam as unidades administrativas de uma organização, ou seja, representam os departamentos, e podem ser:

- ✓ os que promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente;
- ✓ os que nem recebem o produto; prestam serviços a outros departamentos.

Segundo Rebelatto (2004) dependendo de como os objetos de uma organização se agregam dentro de um sistema de custeio, um departamento pode ser considerado, muitas das vezes, como sendo um Centro de Custos (CC), ou apenas uma parte dele, englobando mais de um departamento. Como ressaltado por Bornia (2010), para que ocorra a distribuição dos custos totais pelo referido método é necessário a divisão da empresa em centros de custos por meio de base de distribuição, sendo estes alocados aos produtos por meio de critérios de apropriação/utilização desses recursos. São 2 os passos para a implantação deste método:

Passo 1: Identificação dos Centros de Custos e Distribuição dos custos para estes:

Definido por Rebelatto (2004) como sendo a dimensão contábil onde são agrupados os custos da empresa, os centros de custos podem ser considerados de dois tipos, principais e de apoio. As principais diferenças entre eles estão na atuação, no envolvimento diretamente na produção/fabricação do produto ou realização da prestação de um determinado serviço e na forma como ocorre a distribuição dos custos diretos e indiretos de produção (REBELATTO, 2004). No primeiro, os que atuam diretamente no produto/serviço, seus custos indiretos são alocados diretamente aos produtos/serviços. Já os centros que prestam serviço para os demais departamentos da organização, ou seja, os centros de apoio vão ter seus custos indiretos alocados aos produtos/serviços, somente após a alocação dos mesmos aos centros de custos principais.

Passo 2: Apropriação dos Custos dos Centros de Custos de Apoio para os Centro de Custos Principais:

Após a divisão dos custos aos centros de custos, o próximo passo, antes da alocação dos custos aos produtos/serviços, é a alocação destes referentes aos centros de apoio para os centros principais. De acordo com Bornia (2010) isso se dá de três diferentes maneiras devido ao fato de os centros de apoio não prestarem serviços apenas aos centros principais, mas também entre si, havendo assim uma reciprocidade entre eles, onde os centros de apoio

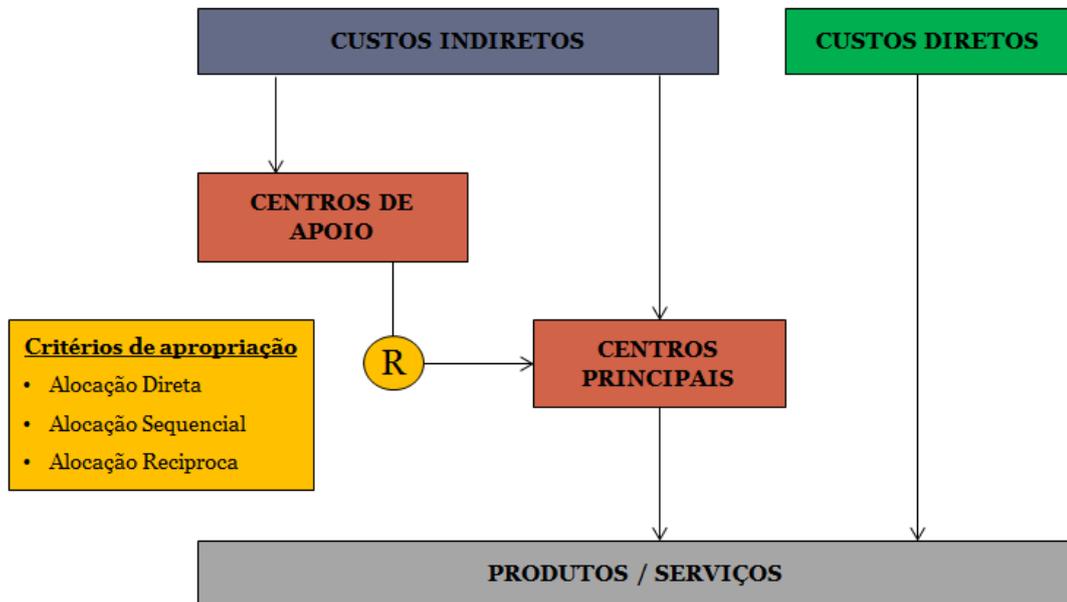
distribuem seus serviços através de medidas de prestação de serviços. Com isso, essa divisão ou alocação dos custos deve ser realizada com uma grande cautela de forma que os centros que já alocaram seus custos não recebam mais custos de outros centros. Em corroboração, Rebelatto (2004) descreve as três técnicas como mostradas a seguir:

- a) **Alocação Direta** – Não levam em consideração que os centros de apoio prestam serviços aos centros principais, alocando diretamente o custo total de produção de cada centro de custo de apoio aos centros principais.
- b) **Alocação Sequencial** – Exige-se a escolha de uma sequência para a alocação dos custos de produção/serviço a fim de identificar em quais centros os custos irão ser alocados primeiramente. Mesmo os centros de apoio recebendo serviços de outros centros, essa técnica evita que os centros que já alocaram os custos recebam de outros, tornando-se assim um método mais complexo. Rebelatto (2004) descreve essa técnica em um exemplo com organizações que escolhem como sequência para alocação de seus custos os departamentos que prestam a mais alta percentagem do seu serviço total a outros departamentos e assim por diante.
- c) **Alocação Recíproca** – Essa técnica aloca os custos levando em consideração os serviços prestados mutuamente entre todos os departamentos de apoio. O que não acontece nas outras técnicas mencionadas anteriormente, pois estes não são precisos quando os departamentos prestam serviços entre si “reciprocamente”. O método direto desconsidera por completo a reciprocidade e o método sequencial considera a relação apenas em partes.

Após esta etapa há a necessidade da alocação dos custos aos produtos/serviços. A fim de encontrar o custo total dos produtos, estes devem ser alocados utilizando-se de um índice que comprove o consumo de recursos absorvidos de cada centro de custo.

Martins (2003) esclarece com um exemplo prático onde a alocação total dos produtos/serviços se dá através do número de horas-máquinas trabalhadas por cada setor em cada produto, ou seja, considera-se no cálculo a percentagem de utilização que cada produto consumiu de cada centro de custo. Com isso, obtém-se o custo total somando os custos diretos envolvidos na produção do produto ou prestação do serviço como descrito na Figura 3.

Figura 4: Método dos Centros de Custos (RKW)



Fonte: Dados trabalhados pelo Autor. Adaptado de Bornia (2010) e Martins (2003)

Como esses critérios de rateio nem sempre são claros e objetivos estes podem distorcer os resultados, penalizando de um lado e beneficiando em outro. Martins (2003) também cita como desvantagem a distorção que ocorre caso um custo seja lançado como despesa ou uma despesa lançada como custo.

2.4 Método de Custeio baseado em atividades (ABC)

Através de observações e corretas avaliações das atividades praticadas dentro da organização e suas respectivas associações com os produtos finais, o Método ABC é uma ferramenta gerencial que permite uma melhor figuração dos custos. Segundo Kaplan e Cooper (1998), baseado nas atividades organizacionais, o Método de Custeio ABC nos permite visualizar um mapa econômico das despesas e da lucratividade.

Segundo Bornia (2010), na década de 70, as análises de investimentos utilizadas eram inapropriadas. Em razão disto, as empresas encontraram grande dificuldade em justificar todo o investimento necessário para aquisição de novos equipamentos e melhorias tecnológicas, fazendo com que se tornasse difícil a automatização de seus processos e produtos. A fim de solucionar este problema melhorando e diminuindo os desperdícios da empresa moderna, o

Método de Custeio ABC auxilia as organizações quanto a procedência no que se refere às informações coletadas (BORNIA, 2010).

Segundo Martins (2003) o ABC centra a atenção nos direcionadores/condutores de custos, as atividades que realmente geram custos. O Custeio por Absorção, tradicionalmente falando, tende a concentrar-se nos condutores relacionados ao volume ou a quantidade, tais como horas de trabalho, enquanto que o custeio baseado em atividade utiliza os direcionadores baseados em transações, como o número de pedidos recebidos. Desta forma, as despesas gerais variáveis no longo prazo, consideradas como sendo, tradicionalmente, os custos fixos, podem ser atribuídas aos produtos.

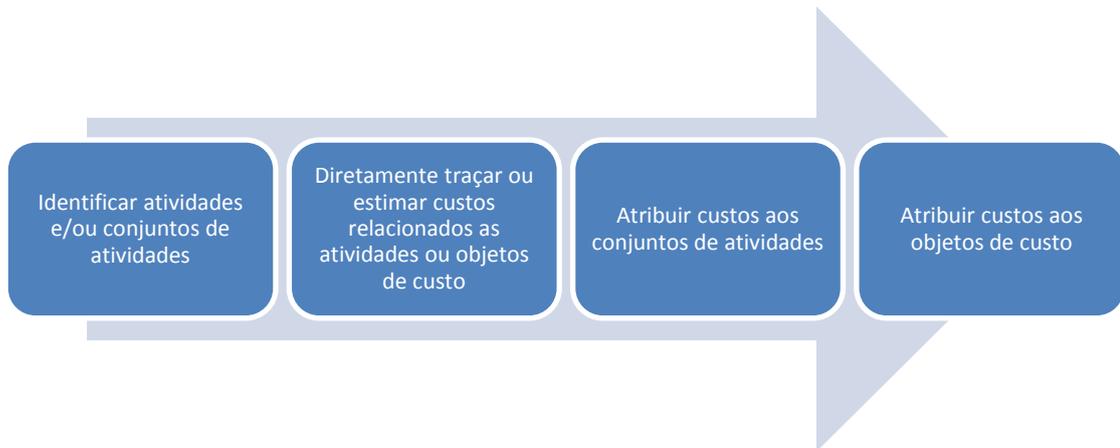
Bornia (2010) reforça e complementa ao citar que torna-se inviável o custeamento dos produtos à distancia, ou seja, principalmente, sem conhecer a fundo o que realmente acontece no chão de fábrica. É necessário o conhecimento de como o consumo dos recursos de produção são processados na realidade, para somente depois, calcular os custos dos referidos produtos. Somente após essa análise do chão de fábrica, o referido modelo pode vir a resultar dados corretos. A fim de apresentar o porquê do baixo índice de utilização ou implementação integral do método ABC pelas organizações, Bornia (2010) ressalta que essa técnica possui uma grande complexidade em termos de mapeamento das tarefas e/ou processos produtivo. Reforçado por Kaplan e Cooper (1998), essa resistência à implementação é justificada pela dificuldade e complexidade na identificação dos direcionadores das atividades e operações da organização.

Ainda conforme Bornia (2010) é daí que surge a figura do Engenheiro de Produção juntamente com o método. Este, deve assumir uma postura gerencial e realizar um efetivo rastreamento da empresa a fim de conhecer a fundo seu processo produtivo tornando-se assim o responsável pelos custos.

A fim de facilitar o entendimento, Bornia (2010), condensa o método de custeio baseado em atividades em quatro etapas para que os custos sejam alocados aos produtos/serviços dentro de uma organização como visualizado na Figura 4:

- a) Mapeamento das atividades;
- b) Distribuição dos custos às atividades;
- c) Distribuição dos custos das atividades indiretas ate as diretas;
- d) Distribuição dos custos aos produtos/serviços.

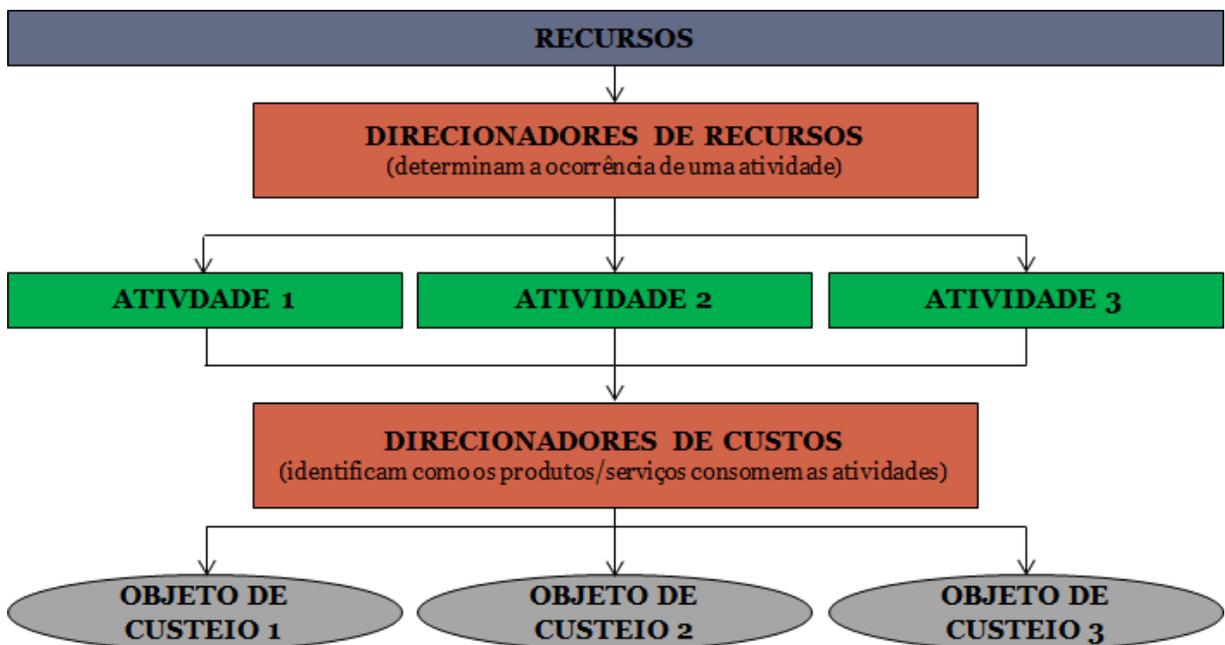
Figura 5: Sequência das atividades do processo para alocação dos custos aos produtos



Fonte: Dados trabalhados pelo Autor. Adaptado de Bornia (2010)

A mensuração dos recursos da empresa, baseado em atividades que os transformam em produtos (atividades geradoras de valor), juntamente com a apropriação dos custos aos diversos produtos/serviços da empresa através de direcionadores de custos, é apresentada na Figura 6.

Figura 6: Custeio baseado em atividades (ABC) - Apropriação dos custos aos produtos



Fonte: Dados trabalhados pelo Autor. Adaptado de Bornia (2010)

Em corroboração Martins (2003) ressalta a importância, por parte da diretoria, da disponibilização de investimentos em informatização e treinamento de pessoal ao adotar o

método de custeio baseado em atividades. Ainda de acordo com Martins (2003), além de investir nos recursos requeridos e realizar algumas mudanças recomendadas pelo método, é primordial que a organização analise profundamente seus objetivos.

2.5 Diferença entre os métodos de custeio: Vantagens x Desvantagens

Com base nos dados anteriores sobre os técnicas de apropriação dos custos conclui-se que esses métodos são processos de distribuição de gastos gerais, possuindo atributos próprios, capazes de revelar a apuração de um custo unitário diferente para cada produto.

A fim de esclarecer melhor as principais diferenças correspondentes para apuração do custo unitário do produto, os dados foram trabalhados pelo autor e as vantagens e desvantagens dos princípios e métodos de custeio abordados estão resumidas nos Quadros 2 e 3 respectivamente.

Os métodos de custeio por absorção e ABC, onde há alocação de custos indiretos, necessitam de algum tipo de critério de captação por trabalharem com custos fixos, podendo ser por estimativa ou divisão a fim de alocarem estes custos fixos aos produtos. Já a permissa dos custeio variável e/ou direto é não haver a necessidade da divisão de custos indiretos, uma vez que sua função é a de alocar os custos diretos/variáveis aos produtos.

Assim, é observado que, os métodos de custeamento do produto ou prestação de serviço possuem a finalidade da apuração dos custos, a fim de gerar margens unitárias diferentes. A utilização de determinado método de custeio pela organização não significa custos ou gastos menores (BORNIA, 2010).

Em termos teóricos, aborda-se no Quadro 4 alguns trabalhos que apresentam certa afinidade com a presente pesquisa. Portanto, com o intuito de se obter conhecimento acerca de publicações e autores em foco, é observado o nome destes, o objetivo e o foco dos respectivos trabalhos, no sentido de identificar similaridades com o trabalho desenvolvido.

Após análise dos trabalhos representados no Quadro 4, observa-se que as duas primeiras pesquisas são bem similares em relação ao presente trabalho por focarem seus estudos no Método de Custeio por Absorção a fim de comparar o custo unitário por aluno em empresas do ramo educacional.

Quadro 2: Vantagens e Desvantagens dos princípios de custeio

PRINCÍPIOS	VANTAGENS	DESVANTAGENS	AUTORES
Absorção	<p>a) Segue os princípios contábeis;</p> <p>b) Formalmente aceito pela legislação;</p> <p>c) Agrega todos os custos, diretos e indiretos;</p> <p>d) Menos custoso de programar, desde que não requeira a separação dos custos em fixos e variáveis.</p>	<p>a) Os custos são quase sempre distribuídos com base em critérios de rateio com grande grau de arbitrariedade;</p> <p>b) Os custos fixos existem independentes da fabricação e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites), portanto não devem ser alocados aos bens e serviços.</p>	<p>BARBOSA (2007), BORNIA, Antônio (2010) e MARTINS, Eliseu (2003).</p>
Absorção Integral	<p>a) Gera informações para os usuários externos, avalia o estoque e apura o lucro societário.</p>	<p>c) Dificuldades de encontrar o custo do produto no cotidiano e de encontrar as despesas operacionais diárias unitárias.</p>	<p>BORNIA, Antônio (2010) e MARTINS, Eliseu (2003).</p>
Direto (ou Variável)	<p>a) Os custos fixos são considerados custos do período e, portanto, não são alocados aos bens ou serviços;</p> <p>b) Não ocorre a prática do rateio;</p> <p>c) Identifica os bens ou serviços mais rentáveis;</p> <p>d) Identifica a quantidade de bens ou serviços que a organização necessita produzir e comercializar para pagar seus custos fixos, despesas fixas e gerar lucro.</p>	<p>a) Não é aceito pela legislação, pois fere os princípios fundamentais de contabilidade, em especial, os princípios de realização da receita, da confrontação e da competência;</p> <p>b) Crescimento da proporção dos custos fixos na estrutura de custos das organizações, devido aos contínuos investimentos em capacitação tecnológica e produtiva;</p> <p>c) Na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas de continuidade para a empresa.</p>	<p>BARBOSA (2007) e REBELATTO (2004)</p>

Fonte: Dados Trabalhados pelo Autor.

Quadro 3: Vantagens e Desvantagens dos métodos de custeio

MÉTODOS	VANTAGENS	DESVANTAGENS	AUTORES
Centro de Custos (RKW)	<p>a) Considera todos os custos incorridos em uma organização sem exceções;</p> <p>b) Enfatiza a recuperação de todos os custos e tende a introduzir certo grau de estabilidade de preços.</p>	<p>a) Pode levar a decisões equivocadas por não distinguir custos fixos dos custos variáveis;</p> <p>b) Existe arbitrariedade dos critérios de rateio, apesar de sugerir o rastreamento de maneira mais realista possível.</p>	BORNIA, Antônio (2010)
ABC	<p>a) Acompanha e corrige os processos internos da empresa;</p> <p>b) Possibilita a implantação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade;</p> <p>c) Melhor visualização dos fluxos dos processos.</p>	<p>a) Gastos elevados para a implantação e necessidade de revisão constante;</p> <p>b) Os processos de entrevistas e levantamentos de dados, subjetivos e de difícil validação, são demorados e dispendiosos. Assim como o armazenamento, o processamento e a apresentação dos mesmos;</p> <p>c) Não é atualizável ou adaptável facilmente às novas circunstâncias;</p> <p>d) Incorre em erro teórico, ao ignorar a possibilidade de capacidade ociosa.</p>	BORNIA, Antônio (2010), KAPLAN E COOPER (1998) e MARTINS, Eliseu (2003)

Fonte: Dados Trabalhados pelo Autor.

Já a terceira pesquisa, ainda em relação ao Quadro 4, tem um foco em verificar a utilização de métodos de custeio em empresas do ramo lácteo e de oleaginosas auxiliando com o entendimento da aplicação de cada método. E a última pesquisa abordada tem como objetivo apresentar como o custeio por absorção é de grande importância em termos de gerenciamento das estratégias empresariais.

Quadro 4: Similaridades e divergências em relação ao presente estudo

Autores	Objetivo	Foco do Estudo
SOARES, Thiago C.; MAZON, Gisele; MELO. (2010)	Comparar o custo por aluno da UFSC e UNISUL conforme duas metodologias: a que leva em consideração os custos totais da universidade (gera o custo por estudante) e a que utiliza apenas os gastos com educação (que gera o custo do aluno).	Identificar os custos totais de cada universidade; Identificar os custos com educação de cada universidade; Identificar o número de alunos de cada universidade; Calcular o custo por aluno e o custo por estudante de cada universidade; Comparar os custos por aluno e os custos por estudante; Explicar as diferenças existentes entre os custos encontrados.
MARTINAZZO, Derli A.; DIAS, Tales P. P.; TÁVORA, Alex. O.; SILVA, Lucas R.; JOAQUIM, Carlos V. (2011)	Analisar de forma simplificada na ótica contábil, embasando-se na Teoria do Custeio por Absorção, o custo unitário por aluno da UFRR nos anos de 2005 a 2010, para por fim realizar uma reflexão e análise do desenvolvimento da instituição e de seus custos em relação ao seu número de alunos.	Coletar os dados referentes a instituição de ensino publicados no portal da mesma; Levantar os dados quantitativos referentes ao número de alunos ingressantes, concluintes e desistentes de Graduação e Pós-Graduação da Universidade Federal de Roraima, no período abordado pelo estudo; Coletar os dados contábeis do Balanço Patrimonial da UFRR, sendo esses definidos em Receitas e Custos, Gastos e Despesas da mesma nos anos de 2005 a 2010.
SCRAMIM, Fernando C. L.; BATALHA, Mário O. (1998)	Analisar a aplicação de sistemas de custeio pelas indústrias processadoras de soja e laticínios no Brasil. Verificar se a estrutura do setor, ao influenciar a estratégia competitiva a ser adotada pelas organizações, influenciaria o sistema de apuração e controle de custos utilizado nas empresas estudadas.	Verificar a utilização de sistemas de gerenciamento nos setores lácteo e de oleaginosas e também verificar o controle dos custos industriais, evidenciados pela utilização intensiva de sistemas de custeio mais tradicionais.
SILVA, César Augusto T. (1998)	Apresentar como o custeio por absorção pode ser utilizado para fins gerenciais. Demonstrar que tal sistema de custeio pode ser um meio de implantação de certas estratégias empresariais e um substituto para mensuração das denominadas externalidades	Discutir acerca da não utilização do custeio por absorção com a referida finalidade, em razão de promover distorções nas decisões devido à arbitrariedade dos rateios e de incentivar a superprodução.

Fonte: Dados trabalhados pelo Autor

Este presente trabalho se aproxima dos trabalhos de Soares (2010) e Martinazzo (2011) pelo fato de serem aplicados em empresas do ramo educacional.

3 Resultados

A Empresa, objeto de estudo, é uma prestadora de serviço que atua no ramo educacional voltada para o ensino da língua inglesa. Iniciou suas atividades em João Monlevade – MG, com a missão de ensinar um segundo idioma a crianças, jovens e adultos. Conta com o ensino de um idioma estrangeiro, o Inglês, sendo que a principal atividade da escola é o ensino do mesmo.

Todos os dados apresentados são baseados na realidade da empresa, porém não são exatamente os valores reais devido a questões de sigilo. Para apresentar as análises dos resultados, os dados foram multiplicados por uma constante.

Cabe ressaltar que as diferentes técnicas de atribuição dos custos aos diferentes objetos de custeio devem sempre estar em sintonia com os objetivos da organização para então conseguirem, após serem devidamente aplicados, auxiliar na tomada de decisões estratégicas com segurança por parte dos gestores (BORNIA, 2010). Segundo Martins (2003), não há um método ideal onde atenderá especificamente àquela empresa, e sim caba a empresa escolher o que mais se adequa às suas necessidades permitindo assim sua permanência no mercado.

Devido às limitações da organização, a complexidade em termos de mapeamento das tarefas e alto custo de implantação do método de custeio por ABC, entende-se que este não é o método apropriado. Quanto ao Método dos Centros de Custos (RKW), considerou-se incompatível com a realidade da empresa pela dificuldade em identificar os centros de custos, pois seus processos produtivos são similares e pouco flexíveis. Pelo fato de o Princípio de Custeio por Absorção estar de acordo com as leis tributárias bem como os princípios fundamentais da contabilidade, a opção pela não utilização do Princípio de Custeio Variável se dá basicamente por não estar de acordo com tais princípios.

A escolha pela análise do princípio de custeio por Absorção na empresa objeto de estudo, após o conhecimento e entendimento dos outros princípios e devidos métodos, comparando-os em termos de dificuldades, vantagens e desvantagens, visa uma alocação criteriosa de todos os seus custos aos produtos. Com informações de custos capazes de auxiliar na determinação de preços de vendas das diferentes modalidades de ensino praticadas pela empresa, os gestores terão maior chance de acertarem em suas decisões estratégicas.

3.1 Identificação dos Cursos

A empresa oferece inglês para crianças a partir de três anos de idade, jovens e adultos, em turmas regulares de no máximo 5 alunos e modalidades diferenciadas a fim de atender o objetivo de cada aluno em dias e horários preestabelecidos de acordo com a demanda e necessidade dos alunos, sendo totalmente flexível em termos de tentativa de encontrar um melhor horário para todos. Abaixo segue a descrição de cada curso oferecido:

CRIANÇAS

TOTS

Idade: 3 a 5 Anos

Duração: 4 a 6 semestres

Descrição: As crianças têm um mundo a seu favor para aprender inglês. O Curso *TOTS*, com uma duração de 4 a 6 semestres proporciona o primeiro contato com o inglês. O processo de aprendizado inclui músicas, estórias e brincadeiras que introduzem a língua estrangeira de forma natural a idade. O curso é repleto de ilustrações atraentes que encantam os jovens aprendizes.

KIDS

Idade: 6 a 12 Anos

Duração: 12 a 14 semestres

Descrição: O curso *KIDS* está empenhado em desenvolver a parte oral e auditiva dos alunos. Aumentando habilidades de pensamento dos alunos, afiando a memória e melhorando a sua concentração.

ADOSLECENTES

TEENS

Idade: 11 a 14 anos

Duração: 6 a 8 semestres

Descrição: O curso *TEENS* desenvolve a parte gramatical para que os alunos sejam capazes de se comunicar de forma correta. A motivação dos pré-adolescentes é

incentivada através de temas de alto interesse e atividades animadas. Projetos Temáticos ajudam os alunos a ligar o seu Inglês para o mundo fora da sala de aula. O curso desenvolve as quatro habilidades: compreensão oral, leitura, escrita e produção oral, proporcionando o aprendizado da língua inglesa de forma integrada.

JOVENS/ADULTOS

YOUNG ADULTS

Idade: 15 a 18 anos

Duração: 6 a 8 semestres

Descrição: O curso *YOUNG ADULTS* é voltado para os jovens interessados em desenvolver a parte oral, gramatical e auditiva onde consolida e expande o conhecimento adquirido, levando o aluno a usar o idioma de maneira eficiente, tanto socialmente quanto no ambiente de trabalho. Do nível básico ao intermediário, o curso desenvolve as quatro habilidades essenciais para o estudante se comunicar de maneira eficiente na língua inglesa.

YOUNG ADULTS MASTERS

Idade: acima de 18 anos

Duração: 4 a 6 semestres

Descrição: O curso *YOUNG ADULTS MASTER* é voltado para os jovens com um nível de inglês relativamente alto e que deseja aprimorar seus conhecimentos. Refina o conhecimento adquirido nos níveis anteriores, através de estruturas e vocabulário mais complexo e aprimoramento da fluência.

As Tabelas 1, 2 e 3 descrevem as diferentes modalidades de cursos que a escola oferece, sendo eles Cursos para Adolescentes e Cursos para Jovens/Adultos e Cursos em modalidades diferenciadas-Personalizados.

Tabela 1: Cursos para Adolescentes.

Nível	Quantidade de Alunos	Quantidade de Turmas	mês de referência/horas					Total Hora
			ago	set	out	nov	dez	
<i>Connect 1</i>	5	2	8h	8h	8h	8h	8h	40h
<i>Connect 2</i>	7	3	8h	8h	8h	8h	8h	40h
Total	12	5	16h	16h	16h	16h	16h	80h

Fonte: Dados Trabalhados pelo Autor

Tabela 2: Cursos para Jovens/Adultos.

Nível	Quantidade de Alunos	Quantidade de Turmas	mês de referência/horas					Total Hora
			ago	set	out	nov	dez	
<i>Young Adults</i>								
<i>Interchange Intro A</i>	15	4	28h 45'	30h	26h 15'	30h	2h 30'	
<i>Interchange Intro B</i>	20	6	36h 15'	41h 15'	41h 15'	40h	5h 45'	
<i>Interchange 1A</i>	14	4	32h 30'	42h 30'	43h 45'	40h	8h 45'	
<i>Interchange 1B</i>	13	3	20h	20h	21h 15'	20h	1h 15'	
<i>Interchange 2A</i>	15	4	36h 15'	41h 15'	45h	40h	5h	
<i>Interchange 2B</i>	17	4	28h 45'	31h 15'	28h 45'	30h	5h	
<i>Interchange 3A</i>	8	3	7h 30'	11h 15'	11h 15'	10h	2h 30'	
<i>Interchange 3B</i>	9	3	10h	10h	8h 45'	10h	1h 15'	
<i>Young Masters</i>								
<i>Viewpoint 1</i>	12	4	20h	31h 15'	32h 30'	30h	10h	
Total	123	35	220	258,75	258,75	250	42	1029,5

Fonte: Dados Trabalhados pelo Autor

Tabela 3: Cursos para Modalidades Diferenciadas/Personalizadas.

Nível	Quantidade de Alunos	Quantidade de Turmas	mês de referência/horas					Total Hora
			ago	set	out	nov	dez	
VIP's	9	9	30h	36h	41h 15'	36h 45'	36h	180h
Total	9	9	30h	36h	41h 15'	36h 45'	36h	180h

Fonte: Dados Trabalhados pelo Autor

Durante o período em questão, todas as tabelas apresentam a quantidade de alunos matriculados em cada nível de inglês, a quantidade de turmas para cada nível e a quantidade de horas/aulas ministradas.

3.2 Identificação de Custos e Despesas

Na empresa em estudo, atividades administrativas e operacionais, são as que dividem todas as atividades relacionadas à prestação do serviço: Ensino da língua Inglesa. As atividades administrativas são evidenciadas como sendo atividades de secretaria, coordenação, limpeza, segurança e financeiro, já as atividades relacionadas diretamente com o ensino do referido idioma são as atividades dos professores, coordenadores e as aulas extras (monitorias).

A fim de se obter uma sólida comparação entre o preço atual/real da prestação do serviço, é necessário identificar os custos diretos e indiretos e suas respectivas despesas ocorridos na empresa em estudo e assim calcular os sistemas de custeio. Encontra-se exposto no Apêndice 1 a forma como foram associado cada elemento da empresa de uma forma geral referente ao período de estudo.

3.2.1 Custos Diretos

Não havendo a necessidade de rateio, os custos diretos são de fácil identificação, uma vez que são os custos apropriados diretamente ao produto ou à prestação de determinado serviço. Os custos diretos da empresa estudada estão descritos no Quadro 5, onde referem-se ao período estudado.

Quadro 5: Descrição dos Custos Diretos da empresa em estudo.

Descrição	Justificativa
Folha de pagamento da equipe de ensino - Professores Regulares	Pessoal diretamente ligado à prestação de serviço da empresa.
Adicional pago aos Professores regulares sem Encargos	
Encargos Sociais	

Fonte: Dados trabalhados pelo Autor

Com base na descrição do Quadro 5, a Tabela 4 demonstra os custos, em reais, dos custos diretos empregados na empresa em questão para cada modalidade de ensino.

Na empresa em estudo o custo direto é composto somente pela mão de obra direta (horas aulas) e encargos despendidos com a equipe de ensino, professores de aulas regulares e aulas extras. Não havendo gastos como, por exemplo, INSS, férias e 13º salário.

As tabelas 5, 6 e 7 demonstram os valores com os custos diretos utilizados em todas as modalidades praticadas pela empresa. Na Tabela 5 é exibido os custos praticados pela empresa nos cursos oferecidos dentro da modalidade Adolescentes no período compreendido entre Agosto e Dezembro de 2015.

Tabela 4: Custos Diretos

Modalidade	Descrição	Valores
Adolescentes	Folha de Pagamento de Professores Regulares	R\$ 2.123,81
	Adicional pago aos Professores Regulares sem Encargos	R\$ 289,58
	Encargos Sociais	R\$ 232,65
Total		R\$ 2.646,04
Jovens/Adultos	Folha de Pagamento de Professores Regulares	R\$ 27.330,60
	Adicional pago aos Professores Regulares sem Encargos	R\$ 3.726,48
	Encargos Sociais	R\$ 2.993,89
Total		R\$ 34.050,97
Modalidade Diferenciadas/Personalizadas	Folha de Pagamento de Professores Regulares	R\$ 4.778,54
	Adicional pago aos Professores Regulares sem Encargos	R\$ 651,55
	Encargos Sociais	R\$ 523,46
Total		R\$ 5.953,55

Fonte: Dados trabalhados pelo Autor

Tabela 5: Custos Diretos para os cursos Adolescentes

Adolescentes	Total	Total	Total	Total	Total	Total
	Ago	Set	Out	Nov	Dez	
<i>Teens</i>						
<i>Connect 1</i>	R\$ 264,60	R\$ 264,60	R\$ 264,60	R\$ 264,60	R\$ 0,00	R\$ 1.058,42
<i>Connect 2</i>	R\$ 396,91	R\$ 396,91	R\$ 396,91	R\$ 396,91	R\$ 0,00	R\$ 1.587,62
Total	R\$ 661,51	R\$ 661,51	R\$ 661,51	R\$ 661,51	R\$ 0,00	R\$ 2.646,04

Fonte: Dados trabalhados pelo Autor

A Tabela 6, no mesmo período citado na Tabela 5, demonstra os custos praticados pela empresa nos cursos na modalidade Jovens/Adultos. A Tabela 7 mostra os custos empregados aos cursos na modalidade Diferenciada/Personalizada no período entre Agosto e Dezembro de 2015.

Um ponto importante a ser destacado é com relação a Modalidades Diferenciadas-Personalizadas, onde se destaca a quantidade de turmas em comparação com as outras modalidades praticadas pela empresa. Nessa modalidade, a quantidade de turmas é relativamente menor, tornando os valores dos custos diretos mais elevados, uma vez que as aulas nessa modalidade são totalmente personalizadas de acordo com a necessidade do aluno, ou seja, essa modalidade apresenta um custo mais elevado para a empresa, pois, para as mesmas é requerido um profissional com conhecimento mais elevado, mais experiente, valorizando assim sua hora/aula.

Tabela 6: Custos Diretos para os cursos Jovens/Adultos

Jovens/Adultos	Total Ago	Total Set	Total Out	Total Nov	Total Dez	Total
<i>Young Adults</i>						
<i>Interchange IntroA</i>	R\$ 1.464,10	R\$ 1.464,10	R\$ 1.464,10	R\$ 1.464,10	R\$ 66,53	R\$ 5.922,93
<i>Interchange IntroB</i>	R\$ 454,74	R\$ 454,74	R\$ 454,74	R\$ 454,74	R\$ 66,53	R\$ 1.885,51
<i>Interchange 1A</i>	R\$ 610,03	R\$ 610,03	R\$ 610,03	R\$ 610,03	R\$ 66,53	R\$ 2.506,65
<i>Interchange 1B</i>	R\$ 454,74	R\$ 454,74	R\$ 454,74	R\$ 454,74	R\$ 66,53	R\$ 1.885,51
<i>Interchange 2A</i>	R\$ 2.162,88	R\$ 2.162,88	R\$ 2.162,88	R\$ 2.162,88	R\$ 66,53	R\$ 8.718,07
<i>Interchange 2B</i>	R\$ 998,24	R\$ 998,24	R\$ 998,24	R\$ 998,24	R\$ 66,53	R\$ 4.059,50
<i>Interchange 3A</i>	R\$ 610,03	R\$ 610,03	R\$ 610,03	R\$ 610,03	R\$ 66,53	R\$ 2.506,65
<i>Interchange 3B</i>	R\$ 610,03	R\$ 610,03	R\$ 610,03	R\$ 610,03	R\$ 66,53	R\$ 2.506,65
<i>Young Adults Masters</i>						
<i>View Point 1</i>	R\$ 998,24	R\$ 998,24	R\$ 998,24	R\$ 998,24	R\$ 66,53	R\$ 4.059,50
Total	R\$ 8.363,05	R\$ 8.363,05	R\$ 8.363,05	R\$ 8.363,05	R\$ 598,78	R\$ 34.050,97

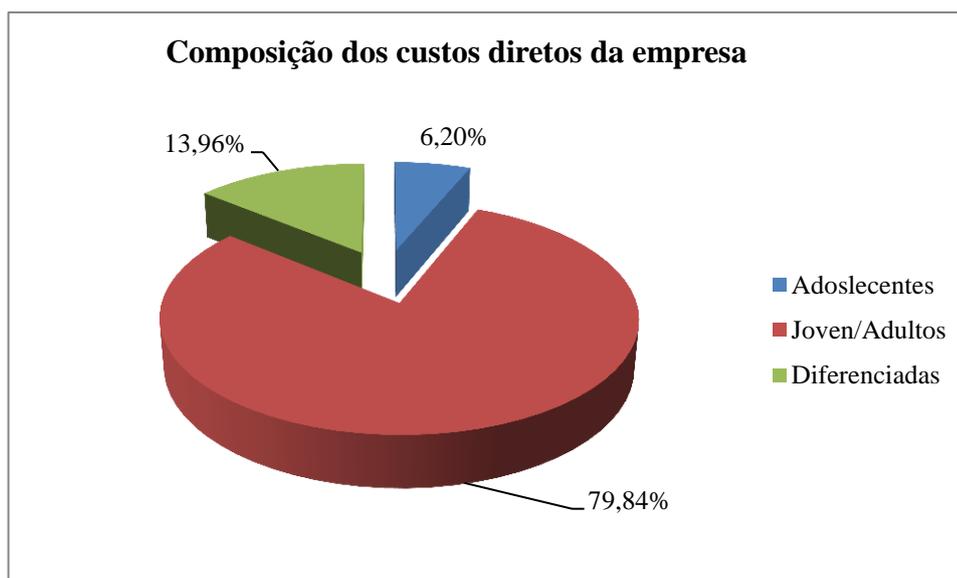
Fonte: Dados trabalhados pelo Autor

Tabela 7: Custos Diretos para os cursos Personalizados.

Personalizados	Total Ago	Total Set	Total Out	Total Nov	Total Dez	Total
VIP's	R\$ 1.462,21	R\$ 1.462,21	R\$ 1.462,21	R\$ 1.462,21	R\$ 104,69	R\$ 5.953,55
Total	R\$ 1.462,21	R\$ 1.462,21	R\$ 1.462,21	R\$ 1.462,21	R\$ 104,69	R\$ 5.953,55

Fonte: Dados trabalhados pelo Autor

Gráfico 1: Composição dos custos diretos da empresa



Fonte: Dados trabalhados pelo Autor. Adaptado dos dados da empresa.

O Gráfico 1 evidencia os itens de custo que são considerados fixos, permitindo visualizar quais modalidades possuem mais ou menos relevância neste montante. Por ser uma prestadora de serviços, percebe-se que o maior gasto da empresa é com Jovens/Adultos, pois esta compreende uma maior quantidade de alunos, requerendo uma maior quantidade de horas/aula.

3.2.2 Custos Indiretos

No Quadro 6 estão descritos os Custos Indiretos da empresa objeto de estudo e quais suas finalidades. Os custos indiretos são os custos apropriados aos produtos ou serviços mediante estimativa ou arbitrariamente, devido ao fato de não poderem ser identificados de forma precisa na composição dos custos do produto ou prestação de determinado serviço, ou seja, precisam ser atribuídos mediante critérios de rateio.

Quadro 6: Descrição dos Custos Indiretos.

Custos Indiretos	Descrição/Justificativa
Energia elétrica	Indispensável para as atividades da empresa de um modo geral.
Internet	Indispensável para as atividades de divulgação da empresa, contato com alunos/pais e parceiros.
Manutenção de computadores	Manutenção periódica de todos os equipamentos de informática utilizados na empresa incluindo os aparelhos das salas de aula e secretaria
Material de uso coletivo	Todo material de uso geral da equipe de ensino e secretaria
Papelaria - material de expediente	Todo material de uso geral da secretaria
Folha de Pagamento – Professores de Aulas Extras	Pessoal indiretamente ligado à prestação do serviço (Monitorias)

Fonte: Dados trabalhados pelo Autor

Expostos na Tabela 8 estão os custos indiretos ocorridos na organização em estudo no período entre Agosto e Dezembro de 2015. Apesar de não estarem relacionados diretamente com a produção do produto ou a prestação de determinado serviço, os custos indiretos foram necessários para que o serviço fosse realizado, ou seja, para que as aulas fossem ministradas.

Os valores foram atribuídos referentes a cada custo indireto da empresa durante o período estudado.

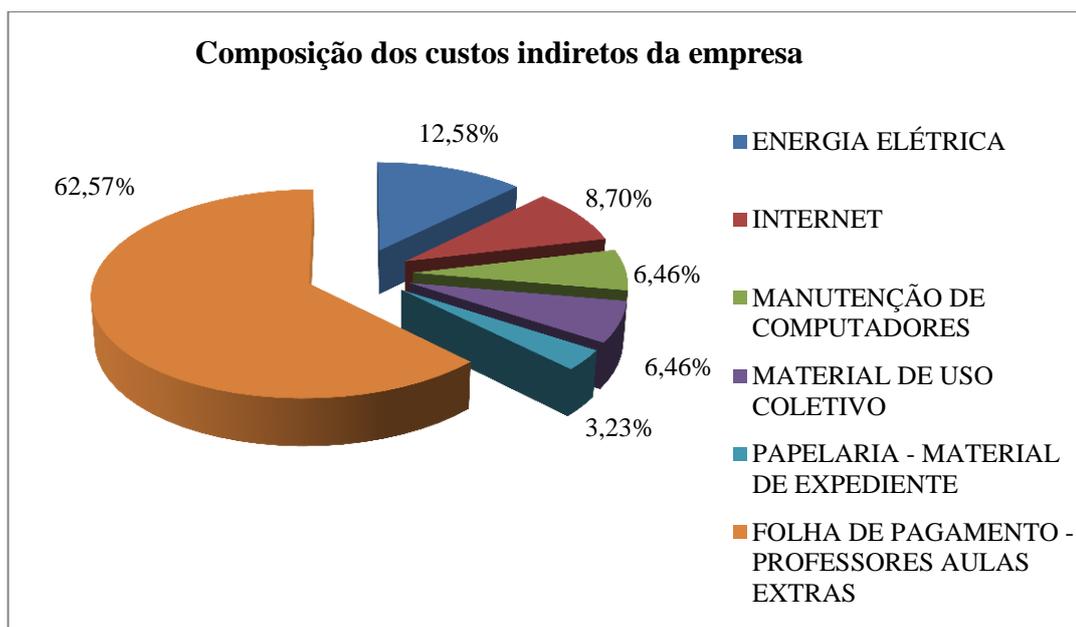
Tabela 8: Custos Indiretos

Custos Indiretos	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 216,57	R\$ 216,57	R\$ 216,57	R\$ 216,57	R\$ 216,57	R\$ 1.082,85
INTERNET	R\$ 149,90	R\$ 149,90	R\$ 149,90	R\$ 149,90	R\$ 149,90	R\$ 749,50
MANUTENÇÃO DE COMPUTADORES	R\$ 111,32	R\$ 111,32	R\$ 111,32	R\$ 111,32	R\$ 111,32	R\$ 556,60
MATERIAL DE USO COLETIVO	R\$ 111,32	R\$ 111,32	R\$ 111,32	R\$ 111,32	R\$ 111,32	R\$ 556,60
PAPELARIA - MATERIAL DE EXPEDIENTE	R\$ 55,56	R\$ 55,56	R\$ 55,56	R\$ 55,56	R\$ 55,56	R\$ 277,80
FOLHA DE PAGAMENTO - PROFESSORES AULAS EXTRAS	R\$ 1.267,63	R\$ 1.267,63	R\$ 1.267,63	R\$ 1.267,63	R\$ 316,91	R\$ 5.387,43
Total	R\$ 1.912,30	R\$ 1.912,30	R\$ 1.912,30	R\$ 1.912,30	R\$ 961,58	R\$ 8.610,78

Fonte: Dados trabalhados pelo Autor

Baseado na Tabela 8, o Gráfico 2 apresenta a distribuição dos custos indiretos da empresa em questão.

Gráfico 2: Composição dos custos indiretos da empresa



Fonte: Dados trabalhados pelo Autor. Adaptado dos dados da empresa.

Verifica-se, de acordo com o Gráfico 2, que o maior custo indireto da organização é com a folha de pagamento dos professores de aulas extras seguido pelo gasto com energia elétrica, pois todas as aulas possuem ar-condicionados e, como as aulas são totalmente dinâmicas, há a necessidade de se manter os computadores ligados durante as aulas. Já o menor custo indireto está com material de expediente, ou seja, materiais de papelaria como, por exemplo, papéis, clipes, recargas de pincéis e outros materiais que são empregados na secretaria da escola.

3.2.3 Despesas

Quadro 7: Descrição das Despesas.

Despesas	Descrição/Justificativa
ACIMON	Pago à Associação Comercial e Industrial de João Monlevade a fim de melhorar/auxiliar a gestão organizacional
ÁGUA	Limpeza e água em geral
ALMOÇO	Almoço oferecido ao funcionário diariamente
ALUGUEL	Funcionamento da empresa no prédio onde se encontra
BANCÁRIAS	Taxas com Cartões/Boletos
	Impostos
COMPRAS EM GERAL PARA A EMPRESA	Tudo que possa vir a ser utilizado por todos dentro da organização
DESPESAS COM BALAS/DOCES	Utilizados para apresentar alunos como forma de incentivo em sala de aula
DESPESAS COM BRINDES	Utilizados para apresentar os alunos, colaboradores e parceiros de alguma forma, seja fazendo a matrícula ou sendo aluno destaque
EVENTO	Eventos realizados entre 1 e 2 vezes ao ano
GASTOS COM IMPOSTOS	
MATERIAL DE LIMPEZA	Utilizado para manter a empresa limpa e organizada
PATROCÍNIO	
PROPAGANDA	Todo material utilizado para divulgar o serviço oferecido pela empresa
SALÁRIO COORDENADOR I	Remuneração mensal da equipe do administrativo
SALÁRIO COORDENADOR II	
SALÁRIO SECRETÁRIA	
SEGURANÇA E MONITORAMENTO	Pago à empresa de segurança para resguardar de possíveis assaltos ou arrombamentos
SOFTWARE DE CONTROLE ESCOLAR	Software pago para um melhor controle financeiro dos alunos matriculados
TELEFONE CELULAR COM INTERNET	Utilizado para contatos com pais/alunos, novos alunos e fornecedores
XEROX	Gatos com a empresa de xérox

Fonte: Dados trabalhados pelo Autor

A fim de se obter receitas, as despesas podem ser ditas como sendo os bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente, segundo Martins (2003), consumidos na manutenção de atividades operacionais e não vinculadas à produção de bens ou serviços, como por exemplo, folha de pagamento do pessoal administrativo. O Quadro 7 descreve as despesas da empresa em estudo.

Tabela 9: Despesas.

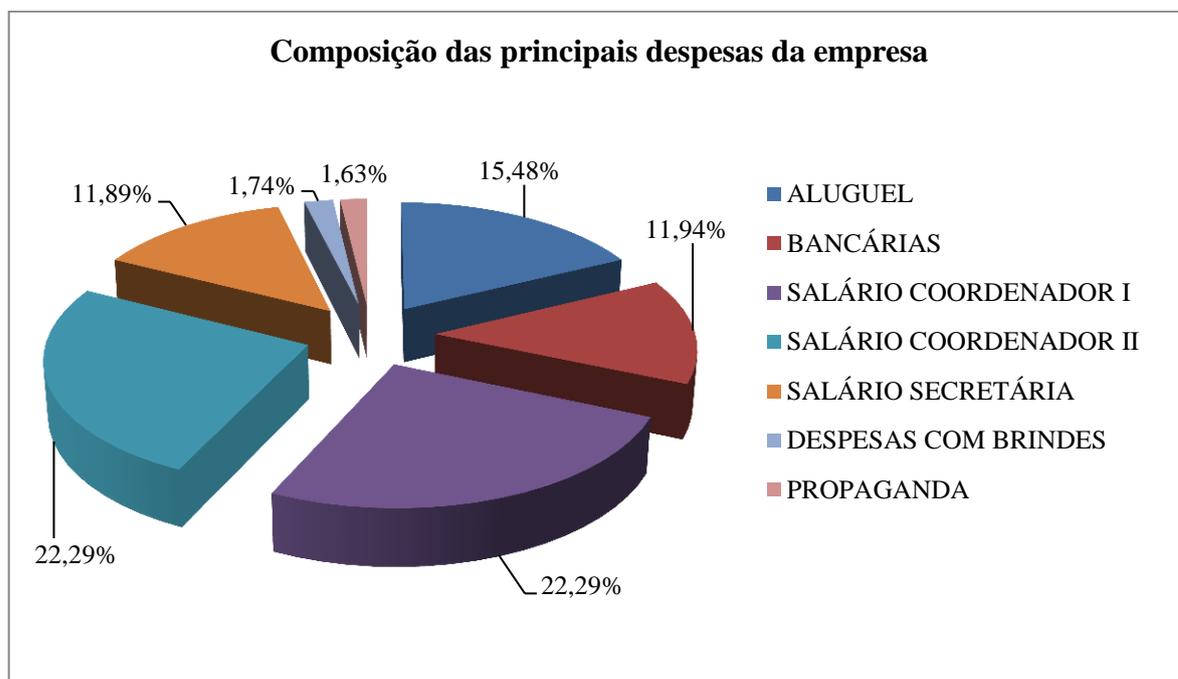
Despesas	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
ACIMON	R\$ 41,02	R\$ 205,10				
ÁGUA	R\$ 30,42	R\$ 152,10				
ALMOÇO	R\$ 66,42	R\$ 332,10				
ALUGUEL	R\$ 1.041,93	R\$ 5.209,65				
BANCÁRIAS	R\$ 182,54	R\$ 912,70				
	R\$ 620,82	R\$ 3.104,10				
COMPRAS EM GERAL PARA A EMPRESA	R\$ 22,02	R\$ 110,10				
DESPESAS COM BALAS/DOCES	R\$ 30,65	R\$ 153,25				
DESPESAS COM BRINDES	R\$ 117,08	R\$ 585,40				
EVENTO	R\$ 98,25	R\$ 491,25				
GASTOS COM IMPOSTOS	R\$ 48,10	R\$ 240,50				
MATERIAL DE LIMPEZA	R\$ 180,00	R\$ 900,00				
PATROCÍNIO	R\$ 56,44	R\$ 282,20				
PROPAGANDA	R\$ 109,58	R\$ 547,90				
SALÁRIO COORDENADOR I	R\$ 1.500,00	R\$ 7.500,00				
SALÁRIO COORDENADOR II	R\$ 1.500,00	R\$ 7.500,00				
SALÁRIO SECRETÁRIA	R\$ 800,00	R\$ 4.000,00				
SEGURANÇA E MONITORAMENTO	R\$ 100,00	R\$ 500,00				
SOFTWARE DE CONTROLE ESCOLAR	R\$ 69,00	R\$ 345,00				
TELEFONE CELULAR COM INTERNET	R\$ 76,40	R\$ 382,00				
XEROX	R\$ 40,08	R\$ 200,40				
Total	R\$ 6.730,75	R\$ 33.653,75				

Fonte: Dados trabalhados pelo Autor

Em concordância com o Quadro 7 os valores das despesas expostas encontram-se na Tabela 9, permitindo assim uma melhor visualização do total de despesas consumidas pela organização no período em estudo. É importante ressaltar que as despesas em questão foram baseadas em um mês típico, onde não foi considerado nada de excepcional e replicadas para os meses posteriores.

As despesas mais consideráveis dentro da organização, como podem ser observadas no Gráfico 3, são as despesas ligadas à equipe do operacional, ou seja, salários das secretária e coordenadores, que englobam salários e encargos.

Gráfico 3: Composição das principais despesas da empresa



Fonte: Dados Trabalhados pelo Autor. Adaptado dos dados da empresa.

Outras despesas consideráveis são as bancárias, como por exemplo, taxas de cartões de crédito e boletos, e impostos. Despesas que também são relevantes dentro da organização são as vinculadas a brindes e propaganda, que são despesas respeitáveis em relação a divulgação desta em vários canais de mídia disponíveis na cidade.

3.3 Análises dos princípios de Custeio

A partir dos vários sistemas de custeio existentes, que são responsáveis pela apuração dos custos de uma organização a fim de se determinar um resultado, é possível definir um critério de rateio para analisar os dados obtidos das extrações dos gastos da empresa em custos diretos, indiretos e despesas.

3.3.1 Princípio de Custeio por Absorção

De acordo com Martins (2003) e supramencionado, o Princípio de Custeio por Absorção apropria todos os gastos/custos de produção/prestação do serviço aos bens elaborados ou na realização de tal serviço.

Após a separação dos custos da organização em custos diretos, indiretos e despesas, e com base nessa definição, fez-se a apuração dos dados levantados de todos os cursos de inglês ministrados durante o período estudado levando em consideração os critérios do custeio por absorção. Observa-se essa análise na Tabela 10.

Tabela 10: Custeio por Absorção.

Modalidades	Custos Diretos	Rateio	Custos Indiretos	Custeio por Absorção	Quantidade de Alunos	Absorção / Aluno	Custo Aluno Mensal
Adolescentes	R\$ 2.646,02	18,41%	R\$ 718,14	R\$ 3.364,16	12	R\$ 280,35	R\$ 56,07
Jovens/Adultos	R\$ 34.050,99	67,39%	R\$ 7.354,48	R\$ 41.405,47	123	R\$ 336,63	R\$ 67,33
Diferenciadas/Personalizadas	R\$ 5.953,55	14,20%	R\$ 538,17	R\$ 6.491,72	9	R\$ 721,30	R\$ 144,26
Total	R\$ 42.650,56	100,00%	R\$ 8.610,79	R\$ 51.261,35	144		

Fonte: Dados trabalhados pelo Autor

Pode-se observar na Tabela 10 o resultado da aplicação do método de custeio por absorção em todas as modalidades de cursos de inglês ofertadas pela organização dentro do período estudado. Outras características que a Tabela 10 demonstra são o valor do custeio por absorção por aluno matriculado para o período de Agosto e Dezembro de 2015 e ainda o valor do custo de cada aluno mensalmente para a organização.

Como já era de se esperar, a modalidade que apresenta maior quantidade de alunos é a mesma que apresenta custos mais elevados, se tratando da avaliação dos resultados do custeio por absorção. No caso, a modalidade de Jovens/Adultos apresenta custos por absorção por aluno mais elevado do que as outras modalidades por apresentar muito mais alunos matriculados.

3.3.2 Princípio de Custeio por Absorção Integral

Como citado anteriormente e reforçado por Martins (2003), o Princípio de Custeio por Absorção Integral é importante, pois, é a partir dele que a empresa consegue chegar ao valor final de produção e venda.

Custos Diretos, Custos Indiretos e Despesas, que estão representados nas Tabelas 4, 8 e 9 respectivamente, são essenciais para o cálculo. Este se dá através da alocação dos custos diretos aos custos indiretos e as despesas da organização, o que se encontra descrito na Tabela 11.

Proporcionando uma visão mais integral da empresa o Custeio por Absorção Integral permite visualizar o que realmente cada curso gasta durante o semestre letivo, se tornando assim uma ferramenta gerencial de extrema importância para a direção da empresa, pois a partir daí, pode-se calcular o lucro que é pretendido dentro de cada seguimento da empresa, no caso, na prestação do serviço no ramo educacional.

Tabela 11: Custeio por Absorção Integral.

Modalidades	Custos Diretos	Rateio	Custos Indiretos	Despesas	Custeio por Absorção Integral	Quantidade de Alunos	Absorção Integral / Aluno	Custo Aluno Mensal
Adolescentes	R\$ 2.646,02	18,41%	R\$ 718,14	R\$ 2.806,72	R\$ 6.170,88	12	R\$ 514,24	R\$ 102,85
Jovens/Adultos	R\$ 34.050,99	67,39%	R\$ 7.354,48	R\$ 28.743,67	R\$ 70.149,14	123	R\$ 570,32	R\$ 114,06
Diferenciadas/Personalizadas	R\$ 5.953,55	14,20%	R\$ 538,17	R\$ 2.103,36	R\$ 8.595,08	9	R\$ 955,01	R\$ 191,00
Total	R\$ 42.650,56	100,00%	R\$ 8.610,79	R\$ 33.653,75	R\$ 84.915,10	144		

Fonte: Dados trabalhados pelo Autor

Da mesma forma como no resultado da análise do custeio por absorção, a modalidade que se destaca no Método de Custeio por Absorção Integral é a de Jovens/Adultos, pois esta possui maior quantidade de alunos matriculados no período estudado, além de considerar o acréscimo das despesas.

3.4 Análise dos Sistemas

Após a aplicação dos custeios por Absorção e Absorção Integral é possível comparar o preço de venda praticado pela organização. Comparação esta entre os preços tabelados pela própria empresa, com os custos encontrados pelos métodos citados. É importante lembrar que os dados para calcular os valores de cada sistema são referentes aos meses compreendidos entre Agosto e Dezembro do ano de 2015, período referido como segundo período letivo do ano ou segundo semestre.

3.4.1 Preços por Nível

Em tentativa de responder o objetivo de pesquisa, ou seja, o problema de pesquisa, é necessário saber o valor praticado pela empresa para cada nível e cada modalidade para o semestre em questão, assim é possível se fazer um comparativo com os resultados encontrados pelos diferentes métodos de custeio.

Os valores das mensalidades cobradas pela organização são repassados para os clientes, alunos, utilizando uma margem mínima e máxima trabalhada pela escola, sendo que o valor de cada mensalidade, na maioria das vezes, se dá pela adição do preço do livro, onde a escola não recebe nenhum adicional, repassando o valor diretamente para o fornecedor.

A unidade possui várias parcerias na cidade e região, conseguindo assim descontos promocionais para seus futuros e atuais cliente, como por exemplo, cada curso tem seu determinado valor onde, pago até certa data, o cliente pagará um valor reduzido. Além disso, se o aluno fizer parte de algumas das organizações parceiras da unidade, como Rumon e Brocador, se ganha mais descontos, dentre outros descontos. A média de preços praticados encontra-se na Tabela 12.

Tabela 12: Média de preços praticados por modalidade de cursos.

Adolescentes	Média de preços praticados
<i>Connect 1</i>	R\$ 271,00
<i>Connect 2</i>	R\$ 271,00
Média do Valor praticado por modalidade	R\$ 271,00
Jovens/Adultos	Preços Praticados
<i>Young Adults</i>	
<i>Interchange IntroA</i>	R\$ 283,50
<i>Interchange IntroB</i>	R\$ 283,50
<i>Interchange 1ª</i>	R\$ 290,68
<i>Interchange 1B</i>	R\$ 290,68
<i>Interchange 2ª</i>	R\$ 297,19
<i>Interchange 2B</i>	R\$ 297,19
<i>Interchange 3ª</i>	R\$ 306,56
<i>Interchange 3B</i>	R\$ 306,56
<i>Young Adults Masters</i>	
<i>View Point 1</i>	R\$ 312,46
Média do Valor praticado por modalidade	R\$ 296,48
Modalidade Diferenciada/Personalizada	
<i>VIP's</i>	R\$ 250,00
Média do Valor praticado por modalidade	R\$ 250,00

Fonte: Dados trabalhados pelo Autor

Para se realizar essa análise, foi utilizada uma média dos valores com descontos de pontualidade pagos por alunos até pré-determinada data, por ser o mais comum dentre os outros descontos praticados dentro da organização.

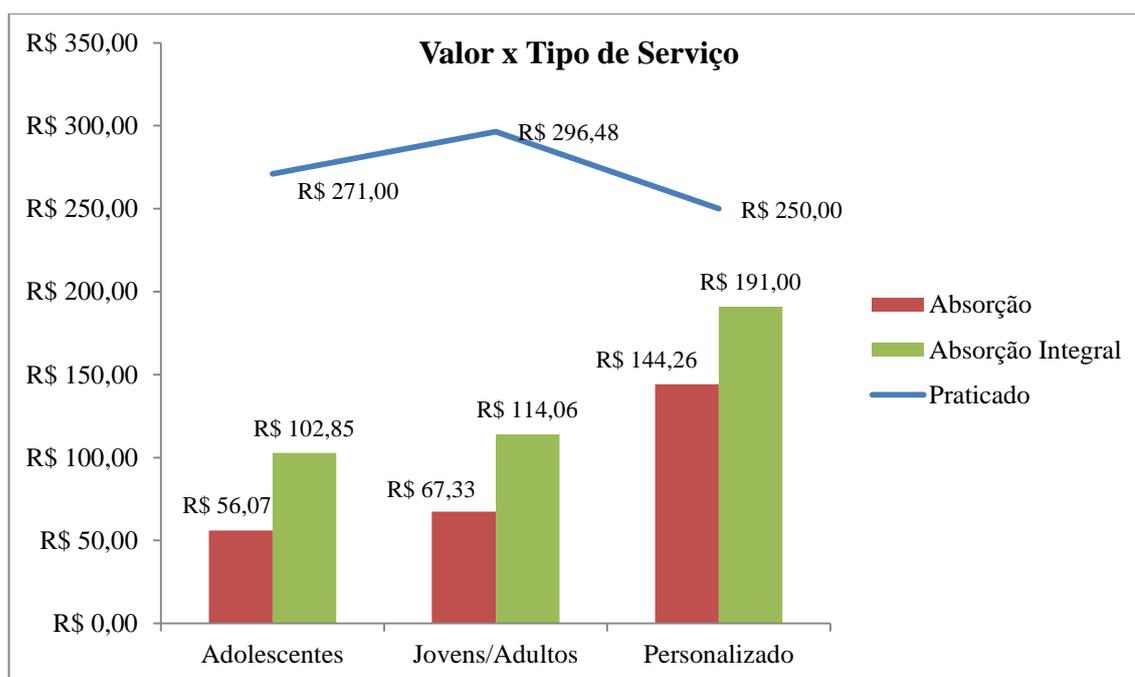
Essa média de valores pagos pelos alunos mensalmente de acordo com os valores que a empresa estabelece considerando o preço mínimo e máximo é de extrema necessidade de cálculo, pois é através dela que se explica o fato de cada aluno pagar diferentes mensalidades, ou seja, cada aluno pode ter diferentes descontos que dependem de vários fatores, como por exemplo, data do pagamento, parcerias, convênios e campanhas publicitárias.

É importante ressaltar que a base do preço para as modalidades Adolescentes e Jovens/Adultos é feita considerando 10 horas mensais. Já a base de cálculo para a Modalidade Diferenciada/Personalizada é feita considerando 5 horas mensais.

3.4.2 Preços praticados x custos

Uma comparação feita entre os preços praticados pela organização e os preços encontrados pelos diferentes sistemas de custeio é observado no Gráfico 1, onde se é possível observar também, qual dos sistemas de custeio absorve mais custos e em qual modalidade o custo mais se aproxima do que realmente é praticado.

Gráfico 4: Custos e preços praticados por modalidade.



Fonte: Dados trabalhados pelo Autor. Adaptado dos dados da empresa.

Como se pode observar, o Gráfico 4 apresenta a comparação feita entre os custos e os preços praticados pela organização para cada modalidade e tem como finalidade comparar o valor praticado pela organização e os valores encontrados pela mensuração dos princípios de custeio.

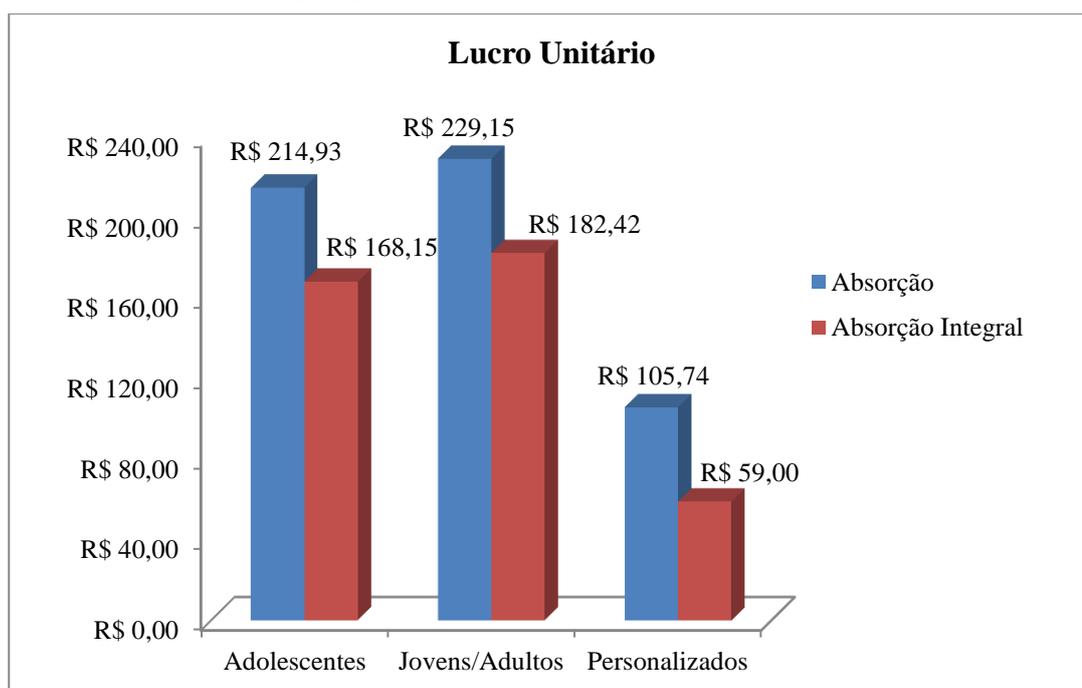
Observa-se que em nenhuma unidade de ensino, modalidade de curso, os valores ultrapassam os preços praticados pela empresa, ou seja, há uma margem de lucro positiva.

Somente pelo fato de as Despesas da organização serem praticamente metade dos gastos totais, o custeio por Absorção ficou mais distante dos valores encontrados ao se calcular os preços pelo custeio por Absorção Integral.

Ressalta-se então que, os sistemas de custeio utilizados para os cálculos não apresentam diferenças significativas quanto à precificação, sendo eles o curso para adolescentes com menor custo, a modalidade personalizada com o maior custo e o curso para jovens/adultos em segundo lugar.

Como observado no Gráfico 5, está representada uma comparação entre os lucros unitários por modalidade de ensino entre os princípios de custeio por Absorção e Absorção Integral. A modalidade para jovens e adultos representa a maior margem de lucro da empresa a um valor de R\$182,42 por aluno. Já a modalidade personalizada, voltada para os clientes *VIPs*, representa a menor margem de lucro para a empresa a um valor de R\$59,00.

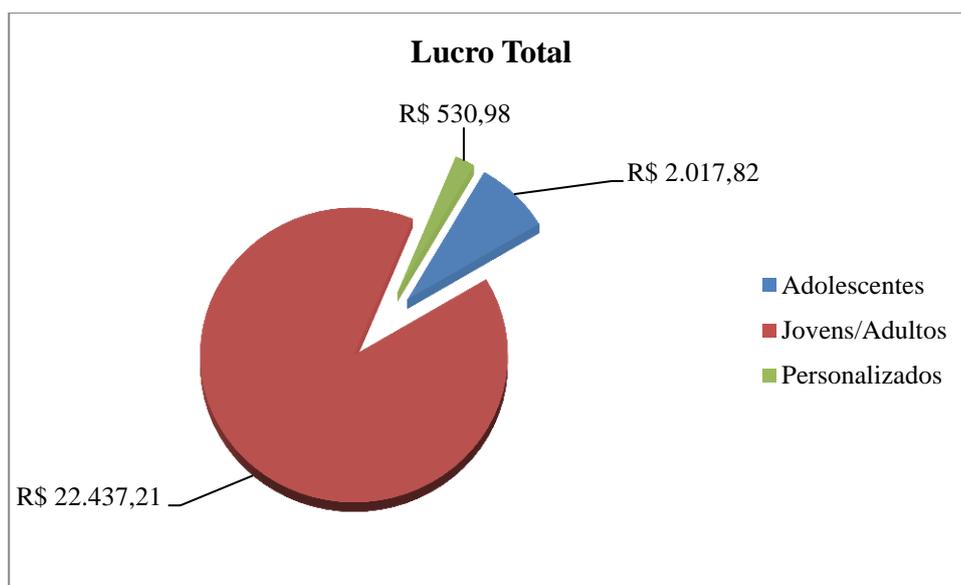
Gráfico 5: Comparação dos lucros unitários por modalidade de ensino.



Fonte: Dados trabalhados pelo Autor. Adaptado dos dados da empresa.

Para o cálculo do lucro total referente a cada modalidade de ensino praticada pela empresa, Adolescentes, Jovens/Adultos e Personalizados, multiplicou-se o lucro unitário pela quantidade total de alunos em cada modalidade sendo elas 12, 123 e 9 alunos respectivamente, representado no Gráfico 6.

Gráfico 6: Lucro Total por modalidade de ensino.



Fonte: Gráfico elaborado pelo Autor

4 Conclusões e Recomendações

Conclui-se que, diante de um ambiente totalmente competitivo, principalmente em uma cidade onde se encontra um grande número de empresas do ramo educacional voltadas ao ensino de línguas, torna-se indispensável a adoção de um sistema de custeio que melhor atenda a realidade da empresa.

Neste contexto a contabilidade de custos se tornou uma ferramenta importante de gestão por gerar informações importantes para organizações, tanto gerenciais quanto administrativas. A partir dos estudos, é de conhecimento que as empresas só conseguem conhecer realmente seus preços de vendas e o respectivo retorno quando conhecem seus custos, ou seja, após a realização dos cálculos dos diferentes sistemas de custeamento.

Neste trabalho utilizou-se o Princípio de Custeio por Absorção para estabelecer o custo total unitário de cada serviço ofertado pela organização e para obter soluções de longo prazo. Este método demonstrou-se mais adequado por sua aplicabilidade ser útil em empresas onde o processo de produção é pouco flexível. Além de estar de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade (PFC) e leis tributárias, este também auxilia a gerência no processo de determinação da rentabilidade. Com base nos resultados obtidos foi possível observar o custo de cada modalidade de curso praticada pela empresa e onde estão empregados os maiores gastos da organização. Isto permitirá que a empresa reduza seus gastos que antes não se tinha controle auxiliando-a cada vez mais em sua gestão das finanças.

Em comparação com o Custeio por Absorção Simples, o Custeio por Absorção Integral encontrou valores mais elevados, pois este acopla aos Custos Diretos e Indiretos todas as despesas da organização, inclusive as financeiras, seguido pelo método de Custeio por Absorção, mesmo assim, os preços praticados pela empresa são maiores do que os custos encontrados. Conforme o estudo pode-se avaliar que na empresa objeto de estudo não possuía tal definição de custos, sendo que a definição dos preços de venda se dá, na maioria das vezes, a partir de análise dos preços dos concorrentes, o que é muito grave, visto que muitas vezes a empresa pode comercializar determinado produto sem margem de lucro, o que acontece com a modalidade de ensino para os clientes *VIPs*.

Foi possível observar que as modalidades de curso Adolescentes e Jovens/Adultos, além de ser a maior fonte de receita para a empresa, apresentam maior lucratividade. Como trabalho futuro, seria interessante estudar o mercado consumidor de forma a identificar uma

metodologia de precificação dos cursos que maximize o lucro da empresa. Outra possibilidade é a analisar a viabilidade econômica do investimento em expansão da empresa.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, J. C.; BARBOSA, A. C.; DIAS, L. C. N.; CREPALDI, S. A. Elaboração e Análise de Diferentes Métodos de Custeio. **In: IV CONGRESSO DE ADMINISTRAÇÃO**. 2007. Alfenas - MG. Gestão Estratégica nas Organizações. Alfenas: Faculdade de Administração da UNIFENAS, 2007.

BORNIA, Antônio C. **ANÁLISE GERENCIAL DE CUSTOS: APLICAÇÃO EM EMPRESAS MODERNAS**. 3.ed. - São Paulo: Atlas, 2010.

CIMA (The Chartered Institute of Management Accountants). **ACTIVITY BASED COSTING: TOPIC GATEWAY SERIES** No. 1. Revisado em 2008.

DIAS, Elaine Aparecida, e PADOVEZE, Clóvis Luís, **OS DIFERENTES MÉTODOS DE CUSTEIO E SUA IMPLICAÇÃO NA APURAÇÃO DE CUSTO DO PRODUTO: UM ESTUDO CASO EM EMPRESA DE GRAXAS E ÓLEOS INDUSTRIAIS**. Publicado na Revista Eletrônica Gestão e Sociedade Edição 2 de 2007.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **COST AND EFFECT: USING INTEGRATED COST SYSTEMS TO DRIVE PROFITABILITY AND PERFORMANCE**. Boston: Harvard Business School. 1998.

MARTINS, Eliseu. **CONTABILIDADE DE CUSTOS**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINAZZO, Derli A.; DIAS, Tales P. P.; TÁVORA, Alex. O.; SILVA, Lucas R.; JOAQUIM, Carlos V. Custeio por absorção: custo unitário por aluno da UFRR nos anos de 2005 até 2010. **IN: VIII CONVIBRA - CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO**. 02 a 04 de Dezembro de 2011.

MAUAD, Luiz G. A., e PAMPLONA, Edson O. O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. **IN: IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**. 2002. São Paulo. A Mensuração de Custos no Setor de Serviços. São Paulo. Universidade Federal de Itajubá, 2002.

REBELATTO, D. A. N. **PROJETO DE INVESTIMENTO**. 1. ed. Barueri - SP: Editora Manole, 2004.

SCRAMIM, Fernando C. L.; BATALHA, Mário O. Sistemas de custeio para firmas agroalimentares: o caso dos laticínios e empresas processadoras de soja no Brasil. **GESTÃO E PRODUÇÃO**. São Carlos - SP, v. 5, n. 2, p. 144-156, Agosto de 1998.

SILVA, César Augusto T. Utilização do custeio por absorção para fins gerenciais. **REVISTA ELETRÔNICA CONTABILIDADE, GESTÃO E GOVERNANÇA**. Brasília. 1998. Vol. 1, nº 1. ISSN: 1984-3925

SILVA, Edna L., e MENEZES Estera M. **METODOLOGIA DA PESQUISA E ELABORAÇÃO DE DISSERTAÇÃO**. 4ª ed. – Florianópolis: UFSC, 2005.

SOARES, Thiago C.; MAZON, Gisele; MELO, Pedro A. de. Custo por aluno: uma comparação entre UFSC e UNISUL. **REVISTA DE CONTABILIDADE DA UFLA**. Salvador - BA. Janeiro a Abril de 2010. Vol. 4, nº 1. ISSN: 1984-3704

APÊNDICES

Apêndice 1: Custos e Despesas gerais referentes ao segundo semestre de 2015	46
---	----

Apêndice 1: Custos e Despesas gerais referentes ao segundo semestre de 2015

Descrição	Justificativa	Classificação
Folha de pagamento da equipe de ensino - professores regulares	Pessoal diretamente ligado à prestação de serviço da empresa.	Custo Direto
Adicional pago aos professores regulares se encargos		Custo Direto
Encargos sociais		Custo Direto
Energia elétrica	Indispensável para as atividades da empresa de um modo geral.	Custo Indireto
Internet	Indispensável para as atividades de divulgação da empresa, contato com alunos/pais e parceiros.	Custo Indireto
Manutenção de computadores	Manutenção periódica de todos os equipamentos de informática utilizados na empresa incluindo os aparelhos das salas de aula e secretaria	Custo Indireto
Material de uso coletivo	Todo material de uso geral da equipe de ensino e secretaria	Custo Indireto
Papelaria - material de expediente	Todo material de uso geral da secretaria	Custo Indireto
Folha de pagamento - professores aulas extras	Pessoal indiretamente ligado à prestação do serviço (Monitorias)	Custo Indireto
Acimon	Pago à Associação Comercial e Industrial de João Monlevade a fim de melhorar/auxiliar a gestão organizacional	Despesa
Água	Limpeza e água em geral	Despesa
Almoço	Almoço oferecido ao funcionário diariamente	Despesa
Aluguel	Funcionamento da empresa no prédio onde se encontra	Despesa
Bancárias	Taxas com Cartões/Boletos	Despesa
	Impostos	Despesa
Compras em geral para a empresa	Tudo que possa vir a ser utilizado por todos dentro da organização	Despesa
Despesas com balas/doces	Utilizados para apresentar alunos como forma de incentivo em sala de aula	Despesa
Despesas com brindes	Utilizados para apresentar os alunos, colaboradores e parceiros de alguma forma, seja fazendo a matrícula ou sendo aluno destaque.	Despesa
Evento	Eventos realizados entre 1 e 2 vezes ao ano	Despesa
Gastos com impostos		Despesa
Material de limpeza	Utilizado para manter a empresa limpa e organizada	Despesa
Patrocínio		Despesa

Propaganda	Todo material utilizado para divulgar o serviço oferecido pela empresa	Despesa
Salário coordenador I	Remuneração mensal da equipe do administrativo	Despesa
Salário coordenador II		Despesa
Salário secretária		Despesa
Segurança e monitoramento	Pago à empresa de segurança para resguardar de possíveis assaltos ou arrombamentos	Despesa
Software de controle escolar	Software pago para um melhor controle financeiro dos alunos matriculados	Despesa
Telefone celular com internet	Utilizado para contatos com pais/alunos, novos alunos e fornecedores.	Despesa
Xerox	Gatos com a empresa de xérox	Despesa

Fonte: Apêndice elaborado pelo Autor