**UniRV - UNIVERSIDADE DE RIO VERDE**
**FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

# PRECIFICAÇÃO EM CURSO DE IDIOMAS: UM ESTUDO DE CASO NA ESCOLA FISK CENTRO DE ENSINO DE RIO VERDE – GO

**RAYANNE PIRES DE OLIVEIRA**
**Orientador: Prof. Me. RICARDO NEVES BORGES**

**Trabalho de Conclusão de Curso II apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da UniRV - Universidade de Rio Verde, como parte das exigências para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.**

**RIO VERDE-GOIÁS**
**2014**

**UniRV - UNIVERSIDADE DE RIO VERDE**
**FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

# PRECIFICAÇÃO EM CURSO DE IDIOMAS: UM ESTUDO DE CASO NA ESCOLA FISK CENTRO DE ENSINO DE RIO VERDE – GO

**RAYANNE PIRES DE OLIVEIRA**
**Orientador: Prof. Me. RICARDO NEVES BORGES**

**Trabalho de Conclusão de Curso II apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da UniRV - Universidade de Rio Verde, como parte das exigências para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.**

**RIO VERDE-GOIÁS**
**2014**

UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**TERMO DE APROVAÇÃO DA MONOGRAFIA OU ARTIGO**

**UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE**

**FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**Precificação em curso de idiomas: um estudo de caso na escola FISK Centro de Ensino de Rio Verde - GO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado pelo acadêmico Rayanne Pires de Oliveira como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado em 20 de Novembro de 2014 pela banca examinadora constituída por:

**Ricardo Neves Borges**

**Eliene Aparecida de Moraes**

**Adriane Gomes Ferreira**

## DEDICATÓRIA

Dedico ao meu filho Arthur Pires de O. C. Vaz, por ter sido minha inspiração, servindo como incentivo para o alcance do meu objetivo de vida e que sempre compreendeu minha ausência sem ao menos questionar pelas tantas noites que deixei de lado o papel de mãe para assumir o papel de aluna. Ao meu esposo e a minha família pelo apoio e compreensão e principalmente a Deus, por ter me guiado nessa jornada difícil dando-me asas para voar em direção ao meu sonho.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me dar força e foco para seguir pelos caminhos da vida, guiando meus passos para que hoje meu sonho fosse realizado.

Ao meu filho Arthur Pires de O. C. Vaz que chegou na metade dessa jornada, servindo assim como inspiração na conclusão desse curso e também ao meu esposo pela compreensão e paciência, compartilhando não apenas dos momentos de felicidade, mais também de todos os momentos difíceis nessa caminhada.

Aos meus pais, irmãos e sobrinhos por fazerem parte da minha história.

A empresa que permitiu a execução deste estudo de caso.

As minhas amigas Muniqui Braz C. A. de Campos e Nayara dos Santos Moraes, as quais não poderia deixar de agradecer pelos quatro anos e meio que passamos pelas mesmas dificuldades, dando força uma a outra, compartilhando também de muitas alegrias.

E por último agradeço ao meu orientador pela paciência e dedicação que fizeram com que esse trabalho fosse concluído.

## RESUMO

OLIVEIRA, Rayanne Pires. **Precificação em curso de idiomas: um estudo de caso na Escola Fisk Centro de Ensino de Rio Verde – GO.** 2014. 54f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - UniRV - Universidade de Rio Verde, Rio Verde, 2014.

A utilização dos sistemas de custeio pelas empresas auxilia na precificação de seus produtos ou serviços. Partindo desse pressuposto, a pesquisa apresenta os sistemas de custeio por absorção, RKW e ABC. O presente trabalho identifica os conceitos teóricos, através de pesquisas bibliográficas baseadas em livros e artigos científicos, seguidas de um estudo de caso, com base nas informações financeiras e administrativas extraídas de documentos cedidos pela unidade Fisk Centro de Ensino de Rio Verde – GO, referente ao período de agosto a dezembro de 2013, período escolar que se titula 2º semestre de 2013, teve como objetivo geral calcular e identificar dentre os sistemas de custeio por absorção, RKW e ABC qual o custo dos cursos de inglês oferecidos na Escola Fisk Rio Verde-GO e análise quantitativa dos resultados encontrados. Considerando os sistemas de custeio analisados; o absorção apropria os custos diretos e indiretos aos produtos, o RKW considera todos os custos e todas as despesas inclusive as financeiras e o ABC agrega aos produtos todos os custos diretos e indiretos, porém é baseado em atividades, as mais significativas da empresa, dentre os três sistemas o RKW teve o valor mais alto por considerar todos os custos e todas as despesas. Os resultados obtidos demonstram que os sistemas de custeios analisados não apresentaram diferenças significativas para a precificação dos cursos, pois em nenhuma modalidade de cursos citada o valor do custo se aproxima dos preços de vendas praticados na unidade, assim os custos são inferiores aos preços de venda tendo a empresa uma margem de segurança.



## PALAVRAS-CHAVES

Sistemas de custeio, preço de venda, custos.


---

[1] Orientador: Prof. Me. Ricardo Neves Borges, Profª. Me. Eliene Aparecida de Moraes, Profª Adriane Gomes Ferreira Silveira (UniRV).

## ABSTRACT

OLIVEIRA, Rayanne Pires. **Language course pricing:** a case study at Escola Fisk Centro de Ensino de Rio Verde-GO. 2014 54f. Working End of Course II (Undergraduate Accounting) - UniRv- University of Rio Verde, Rio Verde, 2014.

The application of the costing system by the companies helps their product and service pricing. Based on this information, the research presents the absorption costing joined with the RKW and ABC (Activity Based Cost) systems. This paper identifies the theoretical concepts through bibliographic researches based on books and scientific articles, followed by a case study ,based on financial and management information extracted from documents provided by Fisk Centro de Ensino de Rio Verde-GO, concerning the period between August to December 2013 ( 2nd term of 2013) and on the quantitative analyses of the results. Considering the cost systems analyzed, the absorption costing analyzes the direct and indirect cost related to the products, the RKW considers all the costs and all the expenses including the financial ones, and the ABC adds all the direct and indirect costs to the products, although it is based on the most significant activities of the company. Among the three systems, the RKW showed the highest value due to the fact that it considers all the costs and expenses. The results show that the cost systems that were used did not show any significant difference for the course pricing since the costs of the courses did not approach the selling prices in any costing system.



## KEY-WORDS

Costing system, Selling price, Expenses.


---

[1] Guinding: Prof. Me. Ricardo Neves Borges, Profª. Me. Eliene Aparecida de Moraes, Profª Adriane Gomes Ferreira Silveira (UniRV).

## LISTA DE QUADROS


QUADRO 1 Descrição dos custos diretos da empresa em estudo ..... 34

QUADRO 2 Descrição dos custos indiretos ..... 36

QUADRO 3 Descrição das despesas ..... 38

QUADRO 4 Direcionadores para custeio ABC ..... 42

## LISTA DE TABELAS


TABELA 1 Cursos para jovens/adultos ..... 32
TABELA 2 Cursos para público infantil ..... 32
TABELA 3 Cursos em modalidades diferenciadas ..... 33
TABELA 4 Custos diretos ..... 34
TABELA 5 Custos diretos para os cursos jovens e adultos ..... 35
TABELA 6 Custos diretos para o público infantil ..... 35
TABELA 7 Custos diretos para os cursos em modalidades diferenciadas ..... 36
TABELA 8 Custos indiretos ..... 37
TABELA 9 Despesas ..... 39
TABELA 10 Custeio por absorção ..... 40
TABELA 11 Custeio RKW ..... 41
TABELA 12 Custeio ABC - Departamento - Jovem/Adulto ..... 42
TABELA 13 Custos por atividades – Departamento- Público Infantil ..... 43
TABELA 14 Custos por atividades – Departamento- Modalidades Diferenciadas ..... 43
TABELA 15 Custeio ABC mensal ..... 44
TABELA 16 Média dos valores praticados por modalidade de cursos ..... 45

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 Fluxograma da contabilidade de custos para a geração de informações ..... 17

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 Comparação dos custeios com preços praticados ..... 46

**SUMÁRIO**

1 INTRODUÇÃO ..... 12
1.1 Contextualização ..... 12
1.2 Problema de pesquisa ..... 13
1.3 Objetivos ..... 13
1.3.1 Geral ..... 14
1.3.2 Específicos ..... 14
1.4 Justificativa ..... 14
1.5 Delimitação ..... 15
2 REFERENCIAL TEÓRICO ..... 16
2.1 A contabilidade de custos ..... 16
2.2 Classificação de custos ..... 18
2.3 Sistemas de custeios ..... 19
2.3.1 Custeio por absorção ..... 20
2.3.2 Custeio direto ou variável ..... 20
2.3.3 Custeio pleno ou integral ..... 21
2.3.4 Custeio padrão ..... 22
2.3.5 Unidade de esforço de produção – UEP ..... 22
2.3.6 Custeio RKW(Reichskuratorium für Wirtschaftlichtheit) ..... 23
2.3.7 Custeio baseado em atividades – ABC ..... 23
2.4 Margem de contribuição ..... 25
2.5 Ponto de equilíbrio ..... 25
2.5.1 Ponto de equilíbrio contábil (PEC) ..... 26
2.5.2 Ponto de equilíbrio econômico (PEE) ..... 26
2.5.3 Ponto de equilíbrio financeiro (PEF) ..... 27
2.6 Preço de venda ..... 27
3 METODOLOGIA ..... 29
3.1 Quanto aos objetivos ..... 29
3.2 Quanto aos procedimentos ..... 29

3.3 Quanto à técnica de coleta de dados ..... 30
3.4 Quanto à análise dos dados ..... 30
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES ..... 31
4.1 Breve histórico sobre a escola Fisk Rio Verde ..... 31
4.2 Identificação dos cursos ..... 31
4.3 Identificação de custos e despesas ..... 33
4.3.1 Custos diretos ..... 33
4.3.2 Custos indiretos ..... 36
4.3.3 Despesas ..... 37
4.4 Análise dos sistemas de custeio ..... 39
4.4.1 Custeio por absorção ..... 40
4.4.2 Custeio RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichtheit) ..... 41
4.4.3 Custeio baseado em atividades - ABC ..... 41
4.5 Discussões gerais ..... 44
4.5.1 Preços por nível ..... 44
4.5.2 Preços praticados x custos ..... 46
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS ..... 47
REFERÊNCIAS ..... 48
APÊNDICES ..... 52

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

O preço de um produto e serviço é alvo de grandes discussões em qualquer atividade empresarial, e acarreta dúvidas e incertezas cotidianas dos gestores de negócios que muitas vezes não sabem o impacto que a formação de preço de seu produto terá em sua gestão financeira e na percepção que seus clientes terão quanto aos seus produtos e serviços (RAUPP, 2010).

Para a ideal precificação de produtos e serviços é necessário conhecer sobre o custo que o produto terá com as despesas que serão geradas com a venda dos mesmos e a margem de lucro que se espera que esse produto ou serviço proporcione à entidade.

Sobre a formação do preço, Ribeiro (2011) diz que, ao fixar o preço de venda o empresário espera que esse valor além de recuperar o que foi gasto entre custos e despesas ainda gere lucros. Dentre os elementos que influenciam na decisão da formação de preço o custo é de suma importância, merecendo uma maior atenção do gestor empresarial, pois é a partir daí que se pode identificar quanto deverá ter de lucro em um determinado produto ou serviço.

Deve-se levar em consideração que a competitividade passou a ser fator predominante na formação de preço. Nesse sentido as empresas necessitam calcular e analisar com precisão seus custos.

Existem sistemas de custeio que geram informações que contribuem para o controle e medição dos custos, melhoria e avaliação da produtividade dentre outras vantagens que sirvam como ferramenta administrativa no processo de tomada de decisões, planejamento e controle. Dentre os principais sistemas de custeio, encontra-se o custeio por absorção, custeio variável ou direto, custeio baseado em atividades (ABC), Custeio *Reichskuratorium für Wirtschaftlichtheit (*RKW) (KRAEMER, 1995).

O produto enquanto serviço possui maior complexidade em atribuição de preço, uma vez que se tem que mensurar a qualidade, a disponibilidade, a agilidade e necessidade do serviço, onde a maior matéria prima é o tempo. No entanto quando se trata de determinação

de custos empregados na produção de serviços, conceitualmente o custeio é idêntico à técnica empregada a produtos, pois as empresas de serviços funcionam como fábricas com a particularidade que precisam determinar os custos do serviço e não de um produto (MAUAD; PAMPLONA, 2002).

Diante do exposto, a pesquisa tratará do estudo dos principais sistemas de custeio, com o intuito de verificar qual desses sistemas melhor se aplica na determinação dos custos na empresa de prestação de serviços educacionais de idiomas, Fisk Centro de Ensino, situada na cidade de Rio Verde - GO, levando em consideração que o custo representa elemento essencial na precificação de um produto ou serviço.

## 1.2 Problema de pesquisa

Como consequência da acirrada concorrência, a determinação dos custos tornou-se fator estratégico nas organizações, de modo a aumentar a preocupação quanto ao emprego de seus custos de produção, pois passou a utilizar os sistemas de custeio como ferramentas gerenciais, dando suporte na tomada de decisões, levando a análises imprescindíveis no processo de precificação dentro das atividades empresariais, por contribuírem com a importante informação do custo unitário de um produto ou serviço, custo esse que será ponto de partida para que os gestores de tais informações possam trabalhar no seu preço, e englobarem os demais elementos que se aplicam na formação de preço (PADOVEZE; DIAS, 2007).

Devido à importância do levantamento dos custos no processo de precificação também nas empresas prestadoras de serviço, quando se pontua que o preço de venda se faz a partir de custos, o presente trabalho tem como problemática qual o custo dos cursos de idiomas da Escola Fisk Rio Verde-Go considerando os sistemas de custeio por absorção, RKW e ABC?

## 1.3 Objetivos

O objetivo geral refere-se diretamente ao conteúdo, aos fenômenos, hipóteses e aos problemas que levaram à escolha do tema da pesquisa (FERNANDES, 2002).

Para responder o problema de pesquisa, o estudo teve como objetivo:

### 1.3.1 Geral

- Calcular os sistemas de custeio Absorção, RKW e ABC identificar qual o custos dos cursos oferecidos pela escola.

### 1.3.2 Específicos

Atendendo ao disposto no objetivo geral desta pesquisa, apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar uma abordagem teórica sobre a Contabilidade de custos;
- Identificar dentre os sistemas de custeio calculados, qual mais se aproxima dos preços praticados;

## 1.4 Justificativa

A relevância do tema abordado se dá por tratar de um dos principais fatores que asseguram a sobrevivência das empresas no mercado, o preço de venda, visto que este tem grande influência nos resultados da empresa.

Para Hansen e Mowen (2001) o diretor de uma empresa precisa estar munido de informações a respeito das receitas e custos, para que com esse conhecimento ele possa tomar decisões a respeito da precificação de seus produtos ou serviços. Ao completar a posição de Hansen e Mowen sobre a importância de precificar, verificou-se que o processo de precificação tem como ponto de partida os custos e que a partir daí é possível incorporar outros elementos como concorrência, clientes, mercado e qualidade.

O sucesso empresarial não se deve totalmente a assertividade acerca dos preços, porém, um preço de um produto ou serviço pode necessariamente causar a falência de uma empresa. A relação entre a demanda e a oferta de um produto influencia no preço, que por sua vez é influenciado pelos custos, por afetarem diretamente a oferta (BERNARD, 2007).

As empresas prestadoras de serviços, assim como as empresas de outros setores, possuem necessidade da aplicação de um sistema de custeio como ferramenta gerencial, tendo em vista que nas atividades desse tipo, a identificação dos custos é mais complexa, o que aumenta a necessidade de um monitoramento das atividades executadas cotidianamente, pois em grande parte das empresas prestadoras de serviço não existe a informação precisa dos

custos empregados nos serviços que prestam, quando se está vulnerável a precificação indevida que acarreta em prejuízo (MAUAD; PAMPLONA, 2002).

Diante do exposto, esta pesquisa justifica-se com base na teoria abordada, que com a análise e o controle dos custos é possível precificar com mais precisão a atividade da empresa objeto de estudo, onde poderá maximizar seus resultados, e colocar no mercado um serviço mais competitivo e com qualidade, ao satisfazer a todos que pertencem a esse meio, e levar em consideração sua contribuição teórica, já que a pesquisa irá abordar sistemas de custeio sobre serviço e aplicabilidade essa comum em produtos.

## 1.5 Delimitação

A pesquisa delimita-se à aplicação dos sistemas de custeio dos cursos de língua inglesa considerada a mais relevante para a atividade da empresa.

# 2 REFERENCIAL TEÓRICO

## 2.1 A contabilidade de custos

As empresas exigem da Contabilidade um suporte que contribua no processo de tomada de decisão. A Contabilidade de Custos pode ser entendida como um instrumento gerencial capaz de gerar informações relevantes para o planejamento e controle da organização, onde para isso, as informações geradas devem ser claras, coerentes e confiáveis e devem apurar o custo de um produto e serviço, dentre outras informações como a margem de contribuição e até mesmo os resultados obtidos pela produção da entidade (VIEIRA; MACIEL; RIBAS, 2009).

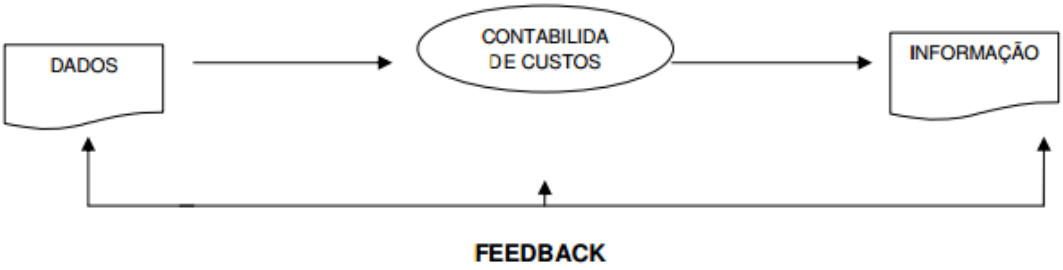
Para Leone (2000) Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebem dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

Existem quatro preocupações básicas da Contabilidade de Custos: avaliação de estoques, a apuração do resultado, o controle de custos e a tomada de decisões. Preocupações essas que podem ser resumidas pela necessidade de se identificar a quantidade mínima a se produzir e vender, qual produto trará maior rentabilidade, qual deverá deixar de oferecer, dentre outras questões. A Contabilidade de Custos responde a todas essas questões quando cria suporte na tomada de decisões, que por sua vez, deverá seguir os princípios da competência, uniformidade, da prudência e da materialidade para alcançar seus objetivos (IUDICIBUS; MARION, 2000).

Alguns autores apresentam três dos princípios citados acima com nomes diversificados, como: princípio da realização, correspondente ao da competência, onde a receita ou custo deve ser reconhecido no período em que ocorre; da consistência, o mesmo que uniformidade, que dita que os processos para o registro contábil não devem ser alterados com frequência e por último, o princípio do conservadorismo, correspondente ao da prudência, onde ao se fazer um lançamento de um ativo deve-se escolher o menor valor disponível (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Padoveze (2006) afirma que a contabilidade de custos tem duas áreas de grandes atuações, o custo contábil que são os conceitos e as técnicas voltados para a apuração dos custos dos produtos e serviços. E o Custo gerencial que são os conceitos e técnicas voltados para a gestão econômica dos produtos e serviços da empresa e suas atividades de negócios, e é fundamental na tomada de decisão.

Conforme destaca Leone (2000), a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que trabalha para gerar informações para dar auxílio às funções que definem sobre o desempenho, o planejamento o controle das operações e as tomada de decisão. Nesse sentido, destaca-se a figura 1.




Fonte: Leone (2000).

Figura 1 - Fluxograma da contabilidade de custos para a geração de informações.

As informações geradas na Contabilidade de Custos são de suma importância para a tomada de decisões da empresa, desde coletadas e interpretadas adequadamente.

Conforme afirma Padoveze (2006, p. 17), “Custos são os gastos relacionados aos produtos, diferentes das despesas que são gastos necessários para vender seus produtos, geralmente gastos nas áreas administrativas e comerciais da empresa”.

Os Custos representam gastos referentes a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Estão ligados diretamente aos produtos ou serviços produzidos pela entidade, o custo pode ser considerado como gasto, mas é reconhecido como custo, no momento da utilização do bem ou serviço, ou na fabricação de um produto (PADOVEZE, 2006, p. 17).

Para Viceconti (2000, p.44):

> Custo e Despesa não é a mesma coisa, os autores agregam de formas diferentes cada um deles, pois se um custo é lançado como despesa ou uma despesa lançada como custo à apuração do resultado do exercício será registrada erradamente e, consequentemente, na avaliação dos estoques existentes na data do balanço também terá distorções.

Despesas correspondem ao bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Não estão associados à produção de um produto ou serviço (BRUNI; FAMÁ, 2008, p.23).

O gasto pode ser classificado como pagamentos ou recebimentos de serviços ou produtos, é também sinônimo de dispêndio.

## 2.2 Classificação de custos

Os custos podem ser classificados em diversos grupos, para entendimento da forma como são alocados aos produtos e possam gerar resultados satisfatórios à empresa.

Para distribuir melhor os custos, os mesmos são classificados em diferentes grupos, dessa forma é possível saber o custo de cada produto.

Para Martins (2010) os custos são classificados em custos diretos e indiretos, fixos e variáveis.

Os custos diretos são fáceis, objetivos e diretamente apropriados ao produto acabado, são aqueles que podem ser identificados como pertencendo àquele produto.

Matéria-prima e mão de obra direta são apropriadas de acordo com que é consumido. Estão classificados como custo direto.

De acordo com Bomfim e Passarelli (2006, p.53),

> Custos diretos são aqueles que podemos identificar como pertencendo a este ou aquele produto, pois há como mensurar quanto pertence a cada um de forma objetiva e direta. É o caso das matérias primas, das embalagens, dos componentes, da mão-de-obra (se de fato há verificação e medição de quanto tempo esta se gastando em cada produto), dos serviços diretos executados por terceiros, da energia elétrica consumida (quando há medidores que identificam quanto se esta consumindo em cada produto), etc. Esses custos são apropriados aos produtos sem que seja necessário fazer rateios e não oferecem dúvidas quanto a serem atribuíveis a este ou àquele produto.

Custos indiretos são aqueles que não estão ligados ao processo de produção, não se obrigam ao rateio. Os custos indiretos requerem um esquema especial para sua alocação, com base em rateios e estimativas.

Para Leone (2000) os custos indiretos são todos os outros custos que dependem do emprego de recurso, taxas de rateio. Padoveze (2000, p.237) diz que custos indiretos são “os gastos industriais que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, caso sejam atribuídos aos produtos”.

O valor do aluguel do imóvel em que ocorre a produção geralmente é contratado por mês, independente de aumentos ou diminuições do volume elaborado dos produtos, o aluguel, portanto é um custo fixo (MARTINS, 2010).

Custos fixos são os que permanecem independentes da atividade da empresa. Assim, custos fixos são aqueles que não variam mesmo com o aumento ou redução da atividade (LEONE 2000).

Custos variáveis são os que têm seu valor definido em função da oscilação na atividade da empresa.

Quanto maior a quantidade produzida, maior o consumo. Dentro de uma unidade de tempo, o valor do custo muda de acordo com o volume de produção (MARTINS, 2003).

## 2.3 Sistemas de custeios

Para Padoveze (2006, p.75) "o método de custeamento define os gastos que devem fazer parte da apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais".

O diferencial entre os métodos de custeio está na definição de como os custos indiretos serão apropriados ao produto final, e que determina o seu custo unitário, uma vez que cada um deles produzirá informações diferenciadas.

Ribeiro (2011, p.57), traz que "existem vários sistemas de custeamento: uns com fins específicos de alocar aos produtos os custos indiretos e outros com fins específicos de promover a composição do custo total com os sistemas de custeio direto".

A mensuração da receita dos produtos e serviços tem como embasamento o preço de mercado. O método de mensuração dos custos tornou-se essencial, e deve levar em consideração os gastos que devem fazer parte da apuração dos custos; os custos de um bem, produto ou serviço que devem ser ativados enquanto os mesmos não são vendidos; definir o método de cálculo e apuração do custo unitário dos produtos e serviços (PADOVEZE, 2006, p. 77).

Para que se tenha melhor análise da utilização dos custos, é preciso observar detalhadamente os variados tipos de custeios, e, dentre eles, destacar o que melhor torna seu resultado mais eficaz para a tomada de decisão. Este estudo focará o Custeio por Absorção, RKW e ABC.

### 2.3.1 Custeio por absorção

O sistema de custeio por absorção, além de ser um dos mais antigos sistemas, é o único aceito para fins fiscais. Segundo Martins (2001, p.41-42) este sistema “apropria todos os custos de produção aos bens elaborados; todos os gatos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”.

Padoveze (2000) ressalta que, em uma análise histórica, percebe-se que este sistema de custeio é utilizado em razão dos critérios de inventários do que das necessidades gerencias das empresas.

Neste sentido, conclui-se que o sistema de custeio por absorção não está preocupado em separar custos fixos e variáveis. Seu objetivo fundamental é separar custos e despesas, pois os custos são apropriados aos produtos, para, no momento da venda, serem comparados com as receitas geradas, e as despesas são lançadas diretamente no resultado do período.

Dutra (2003, p. 226) relata que “o custeio por absorção é o mais utilizado quando se trata de apuração de resultado e consiste em associar aos produtos e serviços os custos que ocorrem na área de elaboração”.

Padoveze (2006, p.79) afirma que “no método de custeio por absorção são utilizados os gastos indiretos fixos no processo de apuração do custo unitário”. Assim não será possível identificar com precisão aos produtos e serviços finais; a distribuição desses gastos aos produtos será feita por meio de rateio.

O sistema de custeio por absorção faz apropriação de todos os custos aos produtos e serviços finais, ou seja, o consumo de recursos ocorridos na área industrial, classificados como, diretos, indiretos, fixos e variáveis.

### 2.3.2 Custeio direto ou variável

Martins (2001, p. 216) define o custeio direto ou variável como aquele em que “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Diferentemente do custeio por absorção, o custeio variável parte do pressuposto de que os custos fixos são difíceis de serem alocados aos produtos e, portanto, devem ir diretamente para o resultado.

Horngren, Foster e Datar (2000) mencionam que o custeio direto ou variável é um sistema no qual todos os custos variáveis são considerados custos inventariáveis. Assim, os custos fixos são excluídos dos custos inventariáveis, sendo custos do período em que ocorreram.

Custeamento variável aborda os custos que variam de acordo com o parâmetro operacional que foi escolhido para ser à base de volume ou da atividade dos custos e operações (LEONE, 1997, p. 391).

No método de custeio variável apenas gastos variáveis são considerados no processo de formação dos custos dos produtos individuais. Custos ou despesas indiretas são lançados de forma global contra os resultados (BRUNI; FAMÁ, 2008, p.163).

Portanto, este sistema só considera como custo do produto os custos variáveis utilizados no processo produtivo, sendo assim, os custos fixos são considerados como se fossem despesas do período, pois estes custos independem do volume de produção.

### 2.3.3 Custeio pleno ou integral

Santos (1999, p.66) descreve que o sistema de custeio pleno ou integral "caracteriza-se pela apropriação de todos os custos e despesas aos produtos fabricados. Esses custos e despesas são custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, de comercialização, de distribuição, de administração em geral etc.".

O produto do sistema de custeio pleno é o custo pleno, que corresponde, conforme Vartanian e Nascimento (1999), a um número agregado médio obtido para as unidades do objeto de custeio em questão, que inclui parcela dos materiais diretos, mão de obra direta, custos indiretos de fabricação, despesas com vendas, distribuição, administrativas, gerais e até financeiras.

O custeio pleno ou integral é basicamente utilizado para fins de controle dos custos e análise gerencial. Sua importância está em auxiliar o gestor no controle e planejamento do total dos custos e despesas, bem como facilita a minimização dos gastos totais de uma empresa num determinado período.

Segundo Padoveze (2005, p. 328), o método de custeio Integral *(fullcosting)* "é uma continuidade do custeio por absorção e sinônimo do método de custeio Pleno, que pode ser definido como o método que apropria aos produtos, além dos custos de fabricação, o total das despesas administrativas e comerciais".

### 2.3.4 Custeio padrão

Segundo Trevisan e Associados (1992), o objetivo principal da utilização do sistema de custeio padrão é o controle dos custos, ou seja, com base nas metas fixadas para condições normais de trabalho é possível: apurar os desvios do realizado em relação ao previsto; identificar as causas dos desvios; adotar as medidas corretivas para não-reincidência de erros ou para melhoria do desempenho.

No tocante ao custo padrão, conforme Matz, Curry e Frank (1987, p.532), "é o custo cientificamente predeterminado para a produção de uma única unidade, ou um número de unidades do produto durante um período específico no futuro imediato".

Entende-se que o custo padrão é o custo planejado de um produto, segundo condições de operação correntes e/ou previstas. Baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume, especialmente com respeito à despesa indireta de produção.

Leone (2000, p.286) ressalta que "o sistema de custo-padrão não tem utilidade se for implantado solidariamente. Ele só fornece informações precisas se estiver acoplado a outro sistema de custeamento com base em custos reais".

Destarte, observa-se que este sistema precisa ser implantado juntamente com outro sistema de custeio, que fornece os custos reais. Assim, concomitantemente, pode-se fazer uma comparação entre os custos predeterminados (custo-padrão) e os custos incorridos.

### 2.3.5 Unidade de esforço de produção – UEP

Bornia (1995, p. 481) diz que "o sistema da unidade de esforço de produção baseia-se na unificação da produção de empresas multiprodutoras mediante definição de uma unidade de medida comum a todos os artigos da empresa".

De acordo com Beuren e Oliveira (1996), esta metodologia está relacionada apenas aos custos de transformação da matéria-prima em produtos acabados, o custo da matéria-prima também não é incluído no processo. Assim, o sistema da unidade de esforço de produção apresenta restrições no custeamento total dos produtos, visto que ele não se aplica à mensuração das operações que não guardam relação direta com o processo produtivo.

O sistema da unidade de esforço de produção procura mensurar o custo de produção de diferentes produtos da empresa por meio de uma única unidade de medida, a UEP; "que se divide em custo da matéria-prima adquirida de terceiros e o esforço que a empresa adquire para a transformação da matéria-prima" (RIBEIRO, 2011, p.62).

Para atribuir o custo da matéria-prima aos produtos, deve-se multiplicar o preço unitário pago pela quantidade aplicada em cada unidade de produto fabricado. No preço pago ao fornecedor é preciso lembrar-se de acrescentar ou diminuir os valores que possam influenciar no valor da compra para que no custo da matéria-prima esteja completo.

### 2.3.6 Custeio RKW(Reichskuratorium für Wirtschaftlichtheit)

O custeio *Reichskuratorium für Wirtschaftlichtheit* (RKW) nasceu no início do século XX, com a necessidade de alocar os custos e despesas para fixação de preços.

O custeio RKW trata-se de uma técnica original da Alemanha, que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive as financeiras, a todos os produtos. A alocação do custeio RKW é muito parecida com o dos custos indiretos onde no final todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos. O objetivo do custeio *RKW* é essencialmente gerencial, pois apropria todos os gastos aos produtos para assim se obter o custo total do produto, mercadoria ou serviço.

Martins (2010) da relevância a utilidade do método de custeio pleno ou RKW por considerar o rateio dos custos e despesas totais, segundo o autor, dessa forma é possível chegar ao valor de “produzir e vender”, assim é somente acrescentar o lucro que se deseja obter com o preço de venda final.

Ainda segundo Martins (2010), não é possível levar em consideração somente o custeio pleno para a formação do preço de venda, ao se relevar que se vive sobre uma economia de mercado onde os preços mais avaliados são os pela lei da oferta e da procura.

É o mercado o maior responsável pela fixação dos preços, é diante de uma avaliação de mercado que se decide se o produto ou serviço é rentável.

### 2.3.7 Custeio baseado em atividades – ABC

Kaplan e Cooper (1998, p.94) definem o custeio baseado em atividades *Activity Based Costing (*ABC) como: um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais. Um sistema de custeio baseado em atividades oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, pois revela o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional.

Leone (2000, p. 255) afirma que o sistema ABC corresponde ao custeio baseado em atividades. Esse sistema parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Na operacionalização do sistema, procura-se estabelecer a relação entre as atividades e produtos, ao empregar-se o conceito *cost drivers*, ou direcionadores de custos. Apuram-se os custos das diversas atividades, sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores.

Padoveze (2000) destaca que o custeio baseado em atividades atribui primeiro os custos para as atividades, e depois aos produtos, alicerçados no uso das atividades, e depois das atividades de cada produto. O custeio baseado em atividades é fundamental no conceito: produtos consomem atividades, atividades consomem recursos.

O sistema de custeio baseado em atividades, segundo Martins (2001), opera com três formas de alocação dos custos: alocação direta faz-se quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades; rastreamento, feito com base na identificação da relação entre a atividade e a geração dos custos; e rateio realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento.

Para o rastreamento dos custos, o sistema utiliza os direcionadores de custos ou *cost drivers*, que é a causa que determina a ocorrência de uma atividade, ele é a verdadeira causa básica dos custos. Nakagawa (1994, p.74) define *cost driver* como uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Definido de outra maneira, *cost driver* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos.

O custo por atividade é definido como um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação de cada atividade na organização, que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são então alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações, que o produto ou serviço tem gerado ou consumido como recurso (PADOVEZE, 2006, p. 204).

Segundo Martins (2003, p. 103) “para se utilizar o ABC, é necessária a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades”.

Para Dutra (2003, p. 236) a atividade é o conjunto de recursos de qualquer natureza necessário à execução de tarefas que gerarão bens e serviços. Os recursos são alocados às atividades por rastreamento por meio dos direcionamentos de primeiro estágio ou de fatores de consumos de recursos.

## 2.4 Margem de contribuição

Segundo Martins (2010), margem de contribuição por unidade, é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa e margem de contribuição total é a margem de contribuição por unidade multiplicada pela quantidade vendida.

Com a margem de contribuição é possível visualizar a contribuição que cada produto proporciona para o resultado da empresa, é fundamental para a elaboração dos resultados.

A margem de contribuição é a parte que sobra considerando o valor que foi vendido e o custo que se teve desse produto. A análise da margem de contribuição é utilizada pelos administradores para a tomada de decisão.

## 2.5 Ponto de equilíbrio

Para Ribeiro (2011, p. 488) ponto de equilíbrio é “quando a receita total se iguala aos custos e despesas totais, a empresa não obtém nem lucros nem prejuízos”.

Se a empresa trabalha no ponto de equilíbrio ela não gera receitas, não tem lucros está apenas cobrindo os custos com a produção. Dessa forma não é interessante para a empresa, por esse motivo seu ponto de equilíbrio deve ser o menor possível.

O ponto de equilíbrio é a avaliação mais importante de um empreendimento; é necessária uma rigorosa separação dos custos para que a empresa visualize o quanto precisa produzir e vender para cobrir seus custos e despesas.

Se a empresa está vendendo abaixo ou no ponto de equilíbrio, está tendo prejuízo a partir de momento que vende além do ponto de equilibro a empresa passa a ter lucro e cobrir os custos e despesas mensais.

Fórmula:

PE= RECEITAS TOTAIS DE VENDAS = CUSTOS TOTAIS = LUCRO ZERO

onde:

PE= Ponto de equilíbrio

Fonte: Elaborado pela autora.

Desse modo é possível visualizar de que forma o PE irá gerar lucro zero, a partir do momento que as receitas totais de vendas se igualarem aos custos totais.

O Ponto de Equilíbrio existe para que o empresário visualize quando obtém lucros, quando está trabalho somente para cumprir com custos e despesas e quando supera custos e despesas e as despesas não financeiras.

### 2.5.1 Ponto de equilíbrio contábil (PEC)

O Ponto de Equilíbrio Contábil é o momento em que a empresa não tem lucros ou prejuízos, somente iguala a receita com os custos e despesas.

Fórmula:

$$PEC = CDFT/MCU$$

onde:

PEC = Ponto de equilíbrio contábil;

CDFT = Custos e despesas fixos totais;

MCU = Unidade de contribuição unitária.

Fonte: Ribeiro (2011).

O Ponto de Equilíbrio Contábil é igual os custos e despesas fixos totais dividido pela Margem de contribuição unitária.

### 2.5.2 Ponto de equilíbrio econômico (PEE)

Quando os proprietários tiverem remuneração por parte da empresa do que foi por eles investidos, significa que a receita total é suficiente para cobrir os custos e as despesas totais e dividir uma margem de lucros aos investidores. Esse é o Ponto de Equilíbrio Econômico.

Fórmula:

$$PEE = CDFT + ML/MCU$$

onde:

PEE = Ponto de equilíbrio econômico;
CDFT = Custos e despesas fixos totais;
ML = Margem de lucro;
MCU = Margem de contribuição unitária.
Fonte: Ribeiro (2011).

Ponto de Equilíbrio Econômico são os custo e despesas fixos totais somados a Margem de Lucro dividido pela Margem de contribuição unitária.

### 2.5.3 Ponto de equilíbrio financeiro (PEF)

No momento em que a empresa aufere receita total suficiente para cobrir os custos e despesas totais diminuído dos custos e despesas financeiros, que são considerados nos resultados mas não consomem dinheiro da empresa, ou seja, não dão saída de caixa; como depreciação, exaustão, amortização etc.

Fórmula:

$$PEF= CDFT - CDNF/MCU$$

onde:

PEF = Ponto de equilíbrio financeiro;
CDFT = Custos e despesas fixos totais;
CDNF = Custos e despesas não financeiros;
MCU = Margem de contribuição unitária.
Fonte: Ribeiro (2011).

O Ponto de Equilíbrio Financeiro são os custos e despesas fixos totais diminuídos dos custos e despesas não financeiros dividido pela Margem de contribuição unitária.

No Ponto de Equilíbrio Financeiro mesmo que a empresa apresente prejuízo sua receita é suficiente para cobrir os gastos.

## 2.6 Preço de venda

As empresas visam lucros, esses lucros são decorrentes do confronto das receitas totais menos os custos e as despesas incorridas.

Para a composição do preço de venda de um determinado produto é preciso considerar os custos as despesas e o lucro que pretende obter e definir o volume de cada produto.

Segundo Henry Ford “um negócio que não gera lucro para o comprador nem para o vendedor não é um bom negócio”. A solução seria um valor que fosse ideal para ambas as partes (SILVA; COUTINHO, 2008, p.88).

Bernardi (1998, p. 221) ainda completa, quando afirma que “estabelecer preços é uma decisão difícil e complexa”. Essa definição pode estar ligada a vários fatores como concorrência, demanda qualidade e diferencial do serviço ou produto a ser vendido. A dificuldade para estabelecer o preço de venda encontra-se, principalmente, na definição inicial do mesmo.

Também Atkinson et al. (2000) consideram essas dificuldades, quando analisam as variáveis que atuam em decisões sobre preço e *mix* de produtos, ao traçar parâmetros e apresentando casos em estabelecimento de preços para curto e longo prazo.

Ainda sobre a fixação do preço de vendas, Ribeiro (2011, p. 516) afirma que “o preço de venda de um produto nuca deve ser inferior aos custos incorridos na sua fabricação”. Se a empresa depara-se com essa situação o mais comum é deixar de fabricar ou vender esse produto.

# 3 METODOLOGIA

## 3.1 Quanto aos objetivos

A pesquisa é do tipo descritivo e tem como objetivo, conforme Gil (1996, p. 46), a "descrição de características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis".

Andrade (2002, p. 81) destaca que "a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles".

Nesta pesquisa, o objeto de estudo são os dados financeiros e administrativos da Escola Fisk Centro de Ensino de Idiomas da cidade de Rio Verde - GO.

## 3.2 Quanto aos procedimentos

O trabalho será uma pesquisa bibliográfica, pois se utiliza de livros e artigos científicos; pesquisa documental ao empregar os dados fornecidos pela empresa; estudo de caso: aprofundamento dos objetos da pesquisa de maneira a conseguir um conhecimento mais amplo e detalhado da situação.

Para Gil (1996, p. 50) a vantagem da pesquisa bibliográfica "reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muita mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente". A bibliografia estará basicamente, relacionada com a contabilidade de custos e contabilidade gerencial.

A pesquisa documental caracteriza-se pela utilização de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico (GIL, 1996).

O estudo de caso apresenta algumas fases, destacadas por Gil (1996), como delimitação da unidade-caso; coleta de dados; análise e interpretação dos dados; redação do relatório.

### 3.3 Quanto à técnica de coleta de dados

Para Gil (2002) a técnica de coleta de dados, pode ser documentação direta e documentação indireta, sendo a documentação direta por observação do pesquisador e a documentação indireta documental, bibliográfica.

As técnicas são consideradas, um conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência, apresenta duas grandes divisões, a documentação indireta e a documentação direta que subdivide em direta intensiva e direta extensiva.

Para Gil (2002) a pesquisa direta surge de várias técnicas de obtenção de dados, entre eles questionários e entrevistas e a pesquisa indireta abrange a pesquisa bibliográfica e documental.

A presente pesquisa utiliza a técnica da documentação indireta, que tem como base o levantamento de dados baseados em documentos já existentes. A pesquisa será embasada em livros, artigos científicos e materiais cedidos pela empresa.

O estudo será realizado somente na empresa situada em Rio Verde-GO e todas as informações financeiras e gerenciais serão extraídas de documentos de sua unidade. Não serão realizadas entrevistas com os gestores da empresa, serão apenas analisadas as informações fornecidas pelos departamentos financeiro e gerencial.

### 3.4 Quanto à análise dos dados

Primeiramente serão apresentados os cursos que a Escola ministrou durante o período pesquisado para identificação da quantidade de turmas e alunos matriculados na unidade, em seguida serão demonstradas as informações referentes aos custos e despesas que a empresa obteve durante o período entre agosto a dezembro de 2013, para que os mesmos sejam separados entre custos diretos e indiretos.

As tabelas e quadros apresentam os dados de quantidade de turmas, alunos, carga horária utilizada e os respectivos meses para cada modalidade oferecida pela Escola com relação a custos diretos e indiretos e despesas.

# 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

## 4.1 Breve histórico sobre a escola Fisk Rio Verde

As Escolas Fisk nasceram da vontade de um americano em ensinar inglês para brasileiros, Richard H Fisk criou seu próprio método de ensino, com base nas dificuldades dos brasileiros em aprender inglês (FISK, 2014).

As Escolas Fisk fazem parte de uma franquia hoje com mais de 1.000 unidades, está no mercado há mais de 50 anos, com a missão de promover o ensino com total qualidade e responsabilidade social e contribuí para o desenvolvimento cultural e intelectual de alunos e professores (FISK, 2014).

A empresa, objeto de estudo, iniciou suas atividades em Rio Verde-GO em julho de 1990, com a missão de ensinar um segundo idioma a crianças, jovens e adultos. A escola conta com o ensino de dois idiomas estrangeiros, inglês e espanhol e português para brasileiros. A atividade principal da unidade é o ensino de língua inglesa.

## 4.2 Identificação dos cursos

A escola oferece cursos de inglês para crianças a partir de dois (02) anos e meio de idade, jovens e adultos; em turmas regulares e modalidades diferenciadas para atender o objetivo de cada aluno em dias e horários preestabelecidos de acordo com a demanda e necessidades dos alunos.

As tabelas 1, 2 e 3 identificam as modalidades de cursos, sendo eles Cursos para jovens/Adultos, Cursos para público infantil e Cursos em modalidades diferenciadas. Todas elas com a quantidade de alunos, matriculados em cada nível do curso de inglês, a quantidade de turmas para cada nível e a quantidade de horas/aulas ministradas durante o período em questão.

**Tabela 1: Cursos para jovens/adultos**

| Nível | Quantidade de alunos | Quantidade de turmas | Mês de referência / horas | | | | | Total hora |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | ago | set | Out | nov | dez | |
| Básico 1 | 18 | 04 | 23h | 28h | 30h | 30h | 11h | 122h |
| Básico 2 | 19 | 02 | 23h | 23h | 25h | 22h | 08h | 101h |
| Intermediário 1 | 05 | 02 | 07h | 09h | 09h | 12h e 30’ | 04h | 41h e 30’ |
| Intermediário 2 | 20 | 02 | 10h | 21h e 15’ | 28h e 15’ | 22h e 15’ | 7h e 30’ | 89h e 30’ |
| Avançado 1 | 17 | 02 | 17h e 30’ | 26h e 15’ | 34h e 15’ | 22h | 8h e 15’ | 108h e 15’ |
| Avançado 2 | 07 | 01 | 14h | 14h | 06h | 08h | 02h | 44h |
| Inglês para viagem | 02 | 01 | 08h | 06h | 11h | 08h | 03h | 36h |
| **Total** | **88** | **14** | **102h e 30’** | **127h e 30’** | **143h e 30’** | **124h e 45’** | **43h e 45’** | **542h** |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Na tabela 1 estão representados os cursos ministrados em turma regular para o módulo jovem/adulto e atendem alunos a partir de 13 anos de idade. Na primeira coluna descreve o nome do curso, seguido da quantidade de alunos matriculados nos referidos níveis, a quantidade de turmas existentes no período, os meses e a quantidade de hora aula ministrada para cada turma durante os meses em questão.

A tabela 2 apresenta informações sobre os cursos ministrados em turma regular para o público infantil.

**Tabela 2: Cursos para público infantil**

| Nível | Quantidade de alunos | Quantidade de turmas | Mês de referência / horas | | | | | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | ago | set | out | nov | dez | |
| Faces 1 | 47 | 03 | 23h | 25h | 29h | 24h | 09h | 110h |
| 1ª fase infantil I | 18 | 02 | 15h | 17h | 19h | 16h | 09h | 76h |
| 1ª fase infantil II | 17 | 02 | 08h | 08h | 10h | 08h | 03h | 37h |
| 2ª fase infantil I | 36 | 03 | 23h | 25h | 28h | 24h | 09h | 109h |
| 2ª fase infantil II | 09 | 02 | 08h | 09h | 10h | 08h | 03h | 38h |
| 1ª fase Teens I | 29 | 01 | 04h | 08h | 10h | 08h | 04h | 34h |
| 2ª fase Teens II | 11 | 04 | 14h | 28h | 28h | 24h | 06h | 100h |
| 3ª fase Teens III | 09 | 02 | 16h e 45’ | 19h e 45’ | 21h | 18h | 6h e 45’ | 82h e 30’ |
| **TOTAL** | **176** | **19** | **111h e 45’** | **111h e 45’** | **155h** | **130h** | **49h e 45’** | **586h e 30’** |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Na tabela 2 estão representados os cursos ministrados durante o 2º semestre de 2013 para o módulo infantil. Compreende-se o público entre dois anos e meio (2,5) a doze (12) anos de idade.

Na sequência a tabela 3 representa as duas modalidades diferenciadas que a empresa oferece e que compreende ao Método Vip, onde o aluno tem atendimento particular, o

professor ministra aula para este único aluno de acordo com suas necessidades de aprendizado e horários. No Método personalizado as aulas são ministradas em grupo, porém, os alunos recebem atendimento individualizado pelo professor, atende também a alunos com exigências de conclusão mais aceleradas, o aluno determina o ritmo do curso.

**Tabela 3: Cursos em modalidades diferenciadas**

| Nível | Quantidade de alunos | Quantidade de turmas | Mês de referência / horas | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | ago | set | out | nov | dez | Total de horas |
| VIP's | 11 | 06 | 30h e 30' | 23h | 18h | 22h e 30' | 00h | 63h e 30' |
| Método Personalizado | 58 | 10 | 93h | 92h | 105h | 86h | 30h | 406h |
| **TOTAL** | **69** | **16** | **123h e 30'** | **123h** | **123h** | **108h e 30'** | **30h** | **469h e 30'** |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Nessa seção 4.2 apresentou-se as tabelas 1, 2 e 3 com os níveis dos cursos ministrados o total de turmas e alunos matriculados, e a quantidade de horas aulas ministradas para cada turma no período de agosto a dezembro de 2013.

## 4.3 Identificação de custos e despesas

Na empresa em estudo, as atividades são divididas em administrativas e operacionais, e evidencia como administrativas as atividades de secretaria, limpeza, segurança e financeiro; operacionais as atividades que estão ligadas diretamente com ensino do idioma como as professoras, coordenadoras e monitoras.

Para a fixação do preço depende da distribuição dos custos diretos e indiretos e suas respectivas despesas. Para tanto, estão identificados os custos e despesas ocorridos na empresa em estudo para assim poder calcular os sistemas de custeio e comparar com o preço de venda da prestação de serviços. Os custos e despesas gerais referente ao período de estudo da empresa estão expostos no apêndice 1.

### 4.3.1 Custos diretos

Os custos diretos são fáceis de identificação, são aqueles apropriados diretamente ao produto ou serviço. Estes custos estão descritos no Quadro 1. Referem-se ao período de estudos.

| Descrição | Justificativa |
|---|---|
| 13º Salário proporcional da equipe de ensino | Pessoal diretamente ligado à prestação de serviço da empresa. |
| Encargos com pessoal da equipe de ensino | |
| Férias proporcionais da equipe de ensino | |
| Folha de pagamento da equipe de ensino | |

**Quadro 1: Descrição dos custos diretos da empresa em estudo**

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Com base na descrição do Quadro 1 a Tabela 4 demonstra os valores dos custos diretos empregados para cada modalidade.

**Tabela 4: Custos diretos**

| Modalidade | Descrição | Valores |
|---|---|---|
| Jovens e Adultos | 13º Salário proporcional da equipe de ensino | R$ 738,42 |
| | Encargos com pessoal da equipe de ensino | R$ 708,88 |
| | Férias proporcionais da equipe de ensino | R$ 738,42 |
| | Folha de pagamento da equipe de ensino | R$ 8.861,06 |
| **Total** | | **R$ 11.046,78** |
| Público Infantil | 13º Salário proporcional da equipe de ensino | R$ 742,25 |
| | Encargos com pessoal da equipe de ensino | R$ 712,55 |
| | Férias proporcionais da equipe de ensino | R$ 742,55 |
| | Folha de pagamento da equipe de ensino | R$ 11.581,95 |
| **Total** | | **R$ 13.779,00** |
| Modalidades Diferenciadas | 13º Salário proporcional da equipe de ensino | R$ 693,89 |
| | Encargos com pessoal da equipe de ensino | R$ 786,45 |
| | Férias proporcionais da equipe de ensino | R$ 693,89 |
| | Folha de pagamento da equipe de ensino | R$ 9.429,82 |
| **Total** | | **R$ 11.604,05** |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Na empresa em estudo o custo direto é composto pela mão-de-obra direta; são considerados como as horas aulas, os encargos como INSS, férias e 13º salário, pagos aos professores, coordenadores e monitoras.

As tabelas 5, 6 e 7 demonstram os valores com os custos diretos utilizados em todas as modalidades praticadas pela empresa.

**Tabela 5: Custos diretos para os cursos jovens e adultos**

| Jovens/ Adultos | Total ago | Total set | Total out | Total nov | Total dez | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Básico 1 | R$ 350,00 | R$ 381,63 | R$ 406,90 | R$ 423,73 | R$ 206,15 | R$ 1.768,41 |
| Básico 2 | R$ 289,80 | R$ 310,00 | R$ 315,00 | R$ 368,90 | R$ 277,20 | R$ 1.560,90 |
| Intermediário 1 | R$ 220,00 | R$ 228,17 | R$ 228,17 | R$ 361,27 | R$ 199,75 | R$ 1.237,36 |
| Intermediário 2 | R$ 428,59 | R$ 478,66 | R$ 564,55 | R$ 548,47 | R$ 176,55 | R$ 2.196,82 |
| Avançado 1 | R$ 409,60 | R$ 435,65 | R$ 586,53 | R$ 590,00 | R$ 256,20 | R$ 2.277,98 |
| Avançado 2 | R$ 362,09 | R$ 347,76 | R$ 304,22 | R$ 231,47 | R$ 57,87 | R$ 1.303,41 |
| Inglês de Viagem | R$ 205,00 | R$ 106,12 | R$ 194,55 | R$ 141,49 | R$ 54,74 | R$ 701,90 |
| **Total** | **R$ 2.265,08** | **R$ 2.287,99** | **R$ 2.599,92** | **R$ 2.665,33** | **R$ 1.228,46** | **R$ 11.046,78** |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

A tabela 5 apresenta os custos empregados nos cursos na modalidade Jovens e Adultos no período entre agosto a dezembro de 2013.

**Tabela 6: Custos diretos para o público infantil**

| Infantil | Total ago | Total set | Total out | Total nov | Total dez | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Faces 1 | R$ 395,49 | R$ 395,49 | R$ 538,96 | R$ 564,34 | R$ 335,19 | R$ 2.229,47 |
| 1ª fase infantil I | R$ 200,00 | R$ 230,00 | R$ 229,83 | R$ 245,97 | R$ 122,98 | R$ 1.028,78 |
| 1ª fase infantil II | R$ 200,00 | R$ 230,00 | R$ 229,83 | R$ 245,97 | R$ 122,98 | R$ 1.028,78 |
| 2ª fase infantil I | R$ 298,00 | R$ 394,29 | R$ 423,45 | R$ 450,95 | R$ 225,47 | R$ 1.792,16 |
| 2ª fase infantil II | R$ 298,00 | R$ 394,29 | R$ 423,45 | R$ 450,95 | R$ 225,47 | R$ 1.792,16 |
| 1ª fase Teens I | R$ 605,30 | R$ 631,96 | R$ 655,80 | R$ 605,36 | R$ 351,80 | R$ 2.850,22 |
| 2ª fase Teens II | R$ 300,78 | R$ 321,94 | R$ 389,45 | R$ 389,45 | R$ 112,29 | R$ 1.513,91 |
| 3ª fase Teens III | R$ 300,78 | R$ 359,00 | R$ 379,00 | R$ 389,45 | R$ 112,29 | R$ 1.540,52 |
| **Total** | **R$ 2.598,35** | **R$ 2.956,97** | **R$ 3.269,77** | **R$ 3.342,44** | **R$ 1.608,47** | **R$ 13.779,00** |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

A tabela 6 demonstra os custos empregados nos cursos para a modalidade do público infantil no mesmo período citado na tabela 5.

**Tabela 7: Custos diretos para os cursos em modalidades diferenciadas**

| Modalidades Diferenciadas | Total Ago | Total set | Total out | Total nov | Total dez | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|
| VIP's | R$ 559,86 | R$ 467,41 | R$ 435,49 | R$ 465,35 | R$ 232,67 | R$ 2.160,78 |
| Método Personalizado | R$ 2.009,47 | R$ 2.183,07 | R$ 2.374,40 | R$ 1.966,33 | R$ 910,00 | R$ 9.443,27 |
| **Total** | **R$ 2.569,33** | **R$ 2.650,48** | **R$ 2.809,89** | **R$ 2.431,68** | **R$ 1.142,67** | **R$ 11.604,05** |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

A tabela 7 apresenta os custos empregados nos cursos em modalidades diferenciadas no período entre agosto a dezembro 2013.

Um ponto importante para se destacar com relação a Modalidades Diferenciadas destaca-se que a quantidade de turmas desta modalidade é menor dentre todas as modalidades praticadas pela empresa, o valor dos custos diretos é relativamente alto; para essa consideração existe a explicação de ser a modalidade em que o custo com hora aula é o mais caro para a empresa, pois, as mesmas requerem profissionais com formação mais elevada, mais experiente, isso valoriza a hora/aula do profissional.

### 4.3.2 Custos indiretos

Os custos indiretos são todos os outros custos que não podem ser alocados de forma direta aos produtos ou serviços do segmento da empresa. No caso da empresa objeto de estudo os custos indiretos estão descritos no Quadro 2.

| Descrição | Justificativa |
|---|---|
| Assinatura de revistas | Utilizada para preparação de aulas de conversação dos cursos do intermediário ao avançado. |
| Assinatura de TV | Disponível na recepção da escola para todos os alunos. |
| Energia | Indispensável para as atividades da empresa de modo geral. |
| Manutenção de computadores | Manutenção periódica de todos os equipamentos de informática utilizados na empresa incluindo os aparelhos do laboratório, secretaria e salas de aula. |
| Material de expediente | Todo material de uso geral de secretaria para emissão de contratos, provas, carnês, certificados, boletins, entre outros. |
| Seguro do prédio | Resguarda de sinistros que possa ocorrer no prédio. |

**Quadro 2: Descrição dos custos indiretos**

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

O quadro demonstra os custos indiretos e quais suas finalidades na empresa.

Na tabela 8, estão apresentados os valores dos custos indiretos ocorridos no período entre agosto a dezembro de 2013.

**Tabela 8: Custos indiretos**

| Descrição | ago | set | out | nov | dez | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Assinatura de TV | R$ 267,00 | R$ 267,00 | R$ 267,00 | R$ 267,00 | R$ 267,00 | R$ 1.335,00 |
| Assinatura de revistas | R$ 38,00 | R$ 38,00 | R$ 38,00 | R$ 38,00 | R$ 38,00 | R$ 190,00 |
| Energia | R$ 890,00 | R$ 967,45 | R$ 972,35 | R$ 1.006,22 | R$ 634,00 | R$ 4.470,02 |
| Manutenção de computadores | R$ 300,00 | R$ 300,00 | R$ 300,00 | R$ 350,00 | R$ 350,00 | R$ 1.600,00 |
| Material de expediente | R$ 1.178,45 | R$ 1.237,49 | R$ 960,00 | R$ 902,10 | R$ 1.005,00 | R$ 5.283,04 |
| Seguro do prédio | R$ 72,25 | R$ 72,25 | R$ 72,25 | R$ 72,25 | R$ 72,25 | R$ 361,25 |
| **Total** | **R$ 2.745,70** | **R$ 2.882,19** | **R$ 2.609,60** | **R$ 2.635,57** | **R$ 2.366,25** | **R$ 13.239,31** |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Estão atribuídos os valores dos custos indiretos de produtos ou serviços empregados na empresa que não são ligados diretamente ao serviço prestado, porém foram necessários para que as aulas fossem ministradas.

Ao se analisar os valores verificam-se que o maior custo indireto da empresa é com material de expediente que compreende, papéis, clipes, recargas de *tonners*, utilizados para confecção de contratos, carnês, provas, avisos e outros materiais que são empregados na secretaria da escola. E o menor custo indireto está com assinatura de revistas, no entanto, agregam conhecimentos aos alunos e auxiliam os professores na preparação das aulas.

### 4.3.3 Despesas

As despesas não estão associadas à elaboração de um produto ou serviço; correspondem ao bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas (BRUNI; FAMÁ, 2008, p.23). As despesas da empresa em estudo estão descritas no quadro 3.

| Descrição | Justificativa |
|---|---|
| 13º equipe operacional | Remuneração paga ao final do ano à equipe do operacional |
| Água | Utilizada na limpeza do prédio |
| Brindes | Utilizado para presentear os alunos, colaboradores e parceiros no dia de seus respectivos aniversários. |
| Comissões | Referente à taxa de matricula efetuada |
| Encargos c/ pessoal equipe operacional | Impostos sobre a folha de pagamento da equipe do operacional |
| Folha de pagamento equipe operacional | Remuneração mensal da equipe do operacional |
| Honorário contador | Honorários mensais a empresa de contabilidade |
| Honorários advocatícios | Honorários esporádicos pagos a empresa de advocacia |
| Lanche equipe | Lanche oferecido à equipe de funcionários diariamente. |
| Material de limpeza | Utilizado para manter o prédio devidamente limpo e organizado. |
| Monitoramento | Pago a empresa de vigilância para resguardar de possíveis assaltos e vandalismos. |
| Outros tributos | Pagos ao Município, Estado e União. |
| Propaganda | Todo material utilizado para divulgar o serviço oferecido pela empresa. |
| Telefone c/ internet | Utilizado para contatos com pais /alunos, novos clientes e fornecedores. |
| Telefone celular | Utilizado para contatos com pais /alunos, novos clientes e fornecedores. |

**Quadro 3: Descrição das despesas**

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Em consonância com o quadro 3 os valores das referidas despesas encontram-se na tabela 9, a partir dessas informações é possível visualizar o total de despesa consumidas pela empresa no período estudado.

**Tabela 9: Despesas**

| Descrição | ago | set | out | nov | dez | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 13º equipe operacional | | | | | R$ 12.273,91 | R$ 12.273,91 |
| Agua | R$ 76,89 | R$ 98,57 | R$ 150,58 | R$ 270,00 | R$ 352,29 | R$ 948,33 |
| Brindes | R$ 981,66 | R$ 1.237,00 | R$ 958,56 | R$ 997,00 | R$ 1.564,00 | R$ 5.738,22 |
| Comissões | R$ 210,00 | R$ 2.002,50 | R$ 520,00 | R$ 290,00 | R$ 150,00 | R$ 3.172,50 |
| Encargos c/ pessoal equipe operacional | R$ 251,84 | R$ 251,84 | R$ 251,84 | R$ 309,44 | R$ 372,66 | R$ 1.437,62 |
| Encargos c/ 13º salário equipe operacional | | | | | R$ 380,88 | R$ 380,88 |
| Férias equipe operacional | | | | | R$ 2.217,91 | R$ 2.217,91 |
| Folha de pagamento equipe operacional | R$ 4.017,26 | R$ 4.017,26 | R$ 4.217,26 | R$ 4.217,26 | R$ 4.217,26 | R$ 6.777,26 |
| Honorário contador | R$ 390,00 | R$ 390,00 | R$ 390,00 | R$ 390,00 | R$ 780,00 | R$ 2.340,00 |
| Honorários advocatícios | | | R$ 400,00 | R$ 350,00 | | R$ 750,00 |
| Lanche equipe | R$ 360,00 | R$ 354,87 | R$ 369,00 | R$ 420,00 | R$ 210,00 | R$ 1.713,87 |
| Material de limpeza | R$ 847,00 | R$ 1.020,57 | R$ 756,98 | R$ 953,42 | R$ 489,00 | R$ 4.066,97 |
| Monitoramento | R$ 97,00 | R$ 97,00 | R$ 97,00 | R$ 97,00 | R$ 97,00 | R$ 485,00 |
| Outros tributos | R$ 135,00 | R$ 426,87 | R$ 487,00 | R$ 538,45 | R$ 246,90 | R$ 1.834,22 |
| Propaganda | R$ 1.090,00 | R$ 780,00 | R$ 780,00 | R$ 980,00 | R$ 1.050,00 | R$ 4.680,00 |
| Telefone c/ internet | R$ 350,00 | R$ 298,00 | R$ 276,57 | R$ 288,23 | R$ 347,65 | R$ 1.560,45 |
| Telefone celular | R$ 675,00 | R$ 630,89 | R$ 705,00 | R$ 745,47 | R$ 535,25 | R$ 3.291,61 |
| **Total** | **R$ 9.481,65** | **R$ 11.605,37** | **R$ 10.359,79** | **R$ 10.846,27** | **R$ 25.284,71** | **R$ 53.668,75** |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

As despesas mais consideráveis estão ligadas a equipe do operacional da empresa que englobam salários, 13º salários, férias entre outros encargos. Outros itens relevantes dentro do grupo de despesas estão os brindes e a despesa com publicidade, o qual está descriminado na tabela como propaganda, utilizados para divulgar a escola em vários canais de mídia disponível na cidade.

O mês de dezembro é considerado o mês com maior incidência de despesas por se tratar do mês da obrigação do 13º salário. Outras despesas são fixas como o monitoramento do local.

## 4.4 Análise dos sistemas de custeio

Os sistemas de custeios são responsáveis pela apuração dos custos para os quais se pretende determinar um resultado (CRC- SP, 1995, p. 36).

A partir dos resultados encontrados da extração dos gastos da empresa em custos diretos, indiretos e despesas é possível definir um critério de rateio para assim analisar os dados a partir dos sistemas de custeios indicados para o tipo de atividade da empresa.

### 4.4.1 Custeio por absorção

De acordo com a definição de Martins (2000) o custeio por absorção apropria todos os custos de produção aos bens elaborados.

Com base nessa definição, após a separação dos gastos em custos diretos, custos indiretos e despesas; fez-se a análise dos dados com base no custeio por absorção. A tabela 10 demonstra os valores dos referidos custos, diretos e indiretos para todas as modalidades de cursos de inglês ministrados durante o semestre em estudo.

**Tabela 10: Custeio por absorção**

| Modalidades | Custos Diretos | Rateio | Custos Indiretos | Custeio por Absorção | Qtd. Alunos | Custeio absorção por aluno | Custo aluno mensal |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Jovens/ Adultos | R$ 11.046,78 | 30,32% | R$ 4.014,62 | R$ 15.061,40 | 88 | R$ 171,15 | R$ 34,23 |
| Infantil | R$ 13.779,00 | 37,82% | R$ 5.007,56 | R$ 18.786,56 | 176 | R$ 106,74 | R$ 21,35 |
| Modalidades diferenciadas | R$11.604,05 | 31,85% | R$ 4.217,14 | R$ 15.821,19 | 69 | R$ 229,29 | R$ 45,86 |
| **Total** | **R$ 36.429,83** | **100%** | **13.239,31** | **R$ 49.669,14** | **333** | | |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

A tabela 10 demonstra o resultado do custeio por absorção de todas as modalidades de cursos oferecidas pela empresa no período estudado. Na mesma tabela é possível analisar o valor do custeio por absorção por aluno matriculado para o período de agosto a dezembro de 2013 e ainda o custo mensal por aluno no mesmo período.

Ao se avaliar os resultados do custeio por absorção, modalidades de cursos diferenciados são as que apresentam um custo mais elevado, pois se trata da modalidade que tem a menor quantidade de alunos e geralmente requerem professores com especializações onde os custos para essas turmas consequentemente são mais altos.

### 4.4.2 Custeio RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichtheit)

Martins (2010) considera o custeio RKW importante por ser a partir dele que se pode chegar ao valor de "produzir e vender". Para chegar a esse resultado considera-se o rateio de todos os custos e também todas as despesas.

Para o cálculo do custeio RKW serão consideradas as informações constantes nas tabelas 4,8 e 9, custos diretos, custos indiretos e despesas, respectivamente.

O custeio RKW aloca os custos diretos somados aos custos indiretos e as despesas totais.

**Tabela 11: Custeio RKW**

| Modalidades | Custos Diretos | Rateio | Custos Indiretos | Despesas | Custeio RKW | Qtd. Alunos | Custeio RKW por aluno | Custo por aluno mês |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Jovens/ Adultos | R$ 11.046,78 | 30,32% | R$ 4.014,62 | R$ 16.274,21 | R$ 31.335,61 | 88 | R$ 356,09 | R$ 71,22 |
| Infantil | R$ 13.779,00 | 37,82% | R$ 5.007,56 | R$ 20.299,34 | R$ 39.085,90 | 176 | R$ 222,08 | R$ 44,42 |
| Modalidades Diferenciadas | R$11.604,05 | 31,85% | R$ 4.217,14 | R$ 17.095,19 | R$ 32.916,38 | 69 | R$ 477,05 | R$ 95,41 |
| **Total** | **R$ 36.429,83** | **100%** | **13.239,31** | **R$ 53.668,74** | **R$ 103.337,89** | **333** | | |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

O custeio RKW proporciona uma visão mais integral dos gastos da empresa. Nesse caso pode se dizer que agora é possível visualizar o que realmente cada curso gasta durante o semestre, ao se tornar um elemento essencial para a direção da empresa, pois a partir daqui será possível calcular o lucro que se pretende ter em cada seguimento da empresa.

Quando se faz a análise do resultado do custeio RKW mensal por aluno é evidente que a modalidade de curso que também se destaca é a modalidade de cursos diferenciados, da mesma forma em que seu custo ficou mais elevado no custeio por absorção no custeio RKW não seria diferente, pois se considera que são acrescidos as despesas para este cálculo.

### 4.4.3 Custeio baseado em atividades - ABC

O custeio ABC é baseado em atividades por definir que são as atividades que consomem recursos e não os produtos, por isso se faz análise das atividades significativas da empresa. Para este cálculo é necessário um direcionador de custos que segundo Martins (2010), deve refletir a causa básica da existência do custo.

Para que a prestação de serviço ocorra é necessário utilizar-se de alguns recursos; neste caso foram considerados os custos indiretos baseado em Cunha, Haussmann e Grieshaber (2009).

Para apuração do custeio ABC foram consideradas todas as modalidades de curso que foram denominadas para este fim em departamentos, Jovem/Adulto, Público Infantil e Modalidades Diferenciadas; os centros de atividades materiais paradidáticos, energizar e manutenção. As atividades, como sendo os gastos com assinatura de TV e periódicos, gastos com energia elétrica, manutenção de computadores, material de expediente e o seguro do prédio.

| Departamentos | Centro de atividades | Atividades |
|---|---|---|
| Jovem/Adulto | Material paradidático | Assinatura de TV e periódicos |
| | Energizar | Gastos com energia elétrica |
| | Manutenção | Gastos com manutenção de computadores, material de expediente e seguro do prédio. |

**Quadro 4: Direcionadores para custeio ABC**

Fonte: Cunha, Haussmann e Grieshaber (2009), adaptado pela autora (2014).

A atividade referente ao centro de atividades material paradidático é o total gasto com assinatura de TV e assinatura de revistas que auxiliam os professores com o preparo das aulas que serão ministradas; no centro de atividade energizar referem-se a toda energia gasta no prédio, o próximo centro de atividade é manutenção, nele estão inclusos os gastos com manutenção de computadores e incluem os das salas de aula e os do laboratório de atividades extras, material de expediente que se caracteriza por papel A4, *tonner* para impressora, clips, canetas, entre outros. Estão sendo considerados os valores gastos entre agosto e dezembro de 2013, período de estudo da empresa.

A tabela 12 apresenta os resultados do custeio ABC para o departamento Jovem/Adulto, utilizando as atividades citadas no quadro 4 e tendo com direcionador a quantidade de alunos matriculados.

**Tabela 12: Custeio ABC – Departamento – Jovem/Adulto**

| Departamentos | Centro de atividades | Atividades | Consumo | Quantidades de alunos matriculados | Custo/Aluno |
|---|---|---|---|---|---|
| Jovem/Adulto | Material extra classe | Assinatura de TV e periódicos | R$ 1.525,00 | 88 | R$ 17,33 |
| | Energizar | Gastos com energia elétrica | R$ 4.470,02 | | R$ 50,80 |
| | Manutenção | Manutenção de computadores, material de expediente e seguro | R$ 7,244.29 | | R$ 82,32 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | do prédio | | | |
| **Total** | | | **R$ 13.239,31** | | **R$ 150,45** |

Fonte: Cunha, Haussmann e Grieshaber (2009), adaptado pela autora (2014).

Para alcançar o total do custo por atividade utilizou-se o consumo da atividade dividido pelo direcionador. Para o departamento Jovem/Adulto encontrou-se o valor do custeio ABC de R$ 150,45 por aluno matriculado, valores considerados por todo o semestre.

A tabela 13 proporciona a visualização dos dados do custeio ABC para o departamento Público Infantil. Os dados sobre as atividades são as mesmas do departamento Jovem/Adulto, da mesma forma como o direcionador é igualmente a quantidade de alunos matriculados, somente foram considerados a quantidade dessa modalidade.

**Tabela 13: Custos por atividades - Departamento – Público Infantil**

| **Departamentos** | **Centro de atividades** | **Atividades** | **Consumo** | **Quantidades de alunos matriculados** | **Custo/Aluno** |
|---|---|---|---|---|---|
| Público Infantil | Material extra classe | Assinatura de TV e periódicos | R$ 1.525,00 | 176 | R$ 8,66 |
| | Energizar | Gastos com energia elétrica | R$ 4.470,02 | | R$ 25,40 |
| | Manutenção | Manutenção de computadores, material de expediente e seguro do prédio | R$ 7.244.29 | | R$ 41,16 |
| **Total** | | | **R$ 13.239,31** | | **R$ 75,22** |

Fonte: Cunha, Haussmann e Grieshaber (2009), adaptado pela autora (2014).

O procedimento para alcançar o resultado do custeio ABC do departamento Público Infantil é o mesmo do departamento Jovem/Adulto, o direcionador quantidade de alunos matriculados é de 176 alunos; chegou-se ao resultado total do custo por aluno de R$ 75,22 por aluno por semestre.

O custeio por atividades para o departamento Modalidades Diferenciadas encontra-se na tabela 14 com o mesmo conceito dos departamentos Jovem/Adulto e Público Infantil.

**Tabela 14: Custos por atividades - Departamento – Modalidades diferenciadas**

| **Departamentos** | **Centro de atividades** | **Atividades** | **Consumo** | **Quantidades de alunos matriculados** | **Custo/Aluno** |
|---|---|---|---|---|---|
| Modalidades Diferenciadas | Material extra classe | Assinatura de TV e periódicos | R$ 1.525,00 | 69 | R$ 22,10 |
| | Energizar | Gastos com energia elétrica | R$ 4.470,02 | | R$ 64,78 |
| | Manutenção | Manutenção de computadores, material de expediente e seguro do prédio | R$ 7.244.29 | | R$ 104,99 |
| **Total** | | | **R$ 13.239,31** | | **R$ 191,87** |

Fonte: Cunha, Haussmann e Grieshaber (2009), adaptado pela autora (2014).

No departamento Modalidades Diferenciadas tem-se o resultado total dos custos por alunos de R$ 191,87, ao se estimar o mesmo procedimento com o direcionador quantidade de alunos matriculados por modalidade com 69 alunos dentro do período analisado.

Assim como os sistemas de custeio por absorção e *RKW* apresentaram o resultado dos custeios por mês, o custeio ABC apresenta esse resultado por aluno por mês na tabela 15.

**Tabela 15: Custeio ABC mensal**

| Modalidades | Custeio ABC | Qtd. Alunos | Custo aluno mensal |
|---|---|---|---|
| Jovens/ Adultos | R$ 150,45 | 88 | R$ 30,09 |
| Infantil | R$ 75,22 | 176 | R$ 15,04 |
| Modalidades Diferenciadas | R$ 191,87 | 69 | R$ 38,37 |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

De acordo com a tabela 15 o custeio por Atividade mensal encontrado por modalidade é de R$ 30,09 para a modalidade Jovem/Adulto, R$ 15,04 para Público Infantil e de R$ 38,37 para as Modalidades Diferenciadas.

## 4.5 Discussões gerais

Após a aplicação dos sistemas de custeios por absorção, *RKW* e ABC, a partir desses resultados é possível fazer a comparação com o preço de venda praticado pela entidade, esses que são tabelados pela franquia.

Deve-se lembrar que os dados utilizados para se chegar ao valor de cada sistema de custeio são referentes aos meses de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2013, período que se intitula o segundo semestre escolar do ano.

### 4.5.1 Preços por nível

Para responder os objetivos da pesquisa faz-se necessário saber o valor cobrado pela unidade para cada nível no semestre em questão, assim é possível analisar dentre os resultados encontrados dos métodos de custeios e fazer um comparativo com os resultados.

Os valores cobrados nas mensalidades são repassados pela franquia utilizando uma margem mínima e máxima que pode ser trabalhado pela Escola.

A unidade trabalha com descontos de pontualidade; o pacote de cursos possui determinado valor e se pago na data acordada o cliente tem um desconto.

Para essa análise será utilizada à média dos valores com desconto de pontualidade pago por aluno, por ser o mais comum na unidade.

A média dos preços praticados está demonstrada na tabela 16.

**Tabela 16: Média dos valores praticados por modalidade de cursos**

| **Jovens e Adultos** | **Média de Preços praticados** |
|---|---|
| Básico 1 | R$ 225,00 |
| Básico 2 | R$ 225,00 |
| Intermediário 1 | R$ 249,00 |
| Intermediário 2 | R$ 249,00 |
| Avançado 1 | R$ 273,00 |
| Avançado 2 | R$ 307,00 |
| Inglês de Viagem | R$ 230,00 |
| **Média do valor praticado por modalidade** | **R$ 251,14** |
| **Infantil** | **Preços praticados** |
| Faces 1 | R$ 160,00 |
| 1ª fase infantil I | R$ 170,00 |
| 1ª fase infantil II | R$ 170,00 |
| 2ª fase infantil I | R$ 185,00 |
| 2ª fase infantil II | R$ 185,00 |
| 1ª fase Teens I | R$ 195,00 |
| 2ª fase Teens II | R$ 195,00 |
| 3ª fase Teens III | R$ 210,00 |
| **Média do valor praticado por modalidade** | **R$ 183,75** |
| **Modalidades diferenciadas** | **Preços praticados** |
| VIP's | R$ 410,00 |
| Método Personalizado | R$ 250,00 |
| **Média do valor praticado por modalidade** | **R$ 330,00** |

Fonte: Elabora pela autora (2014).

Para verificar os valores praticados no semestre de estudo da pesquisa faz-se necessário trazer uma média dos valores pagos pelos alunos de acordo com os valores que a franquia estabelece considerando uma média entre o preço máximo e mínimo, essa média explica se pelo fato de que cada aluno pode ter um desconto diferenciado que depende de vários fatores, desde a data do pagamento, parcerias, convênios e campanhas publicitárias.

Na tabela 16 é possível visualizar a média praticada por nível e a média total por modalidade.

### 4.5.2 Preços praticados x custos

O gráfico 1 apresenta uma comparação entre os preços praticados pela entidade com o resultado dos sistemas de custeios analisados. É possível visualizar qual dos sistemas de custeio absorve mais custos e em qual modalidade o custo mais se aproxima do preço praticado.

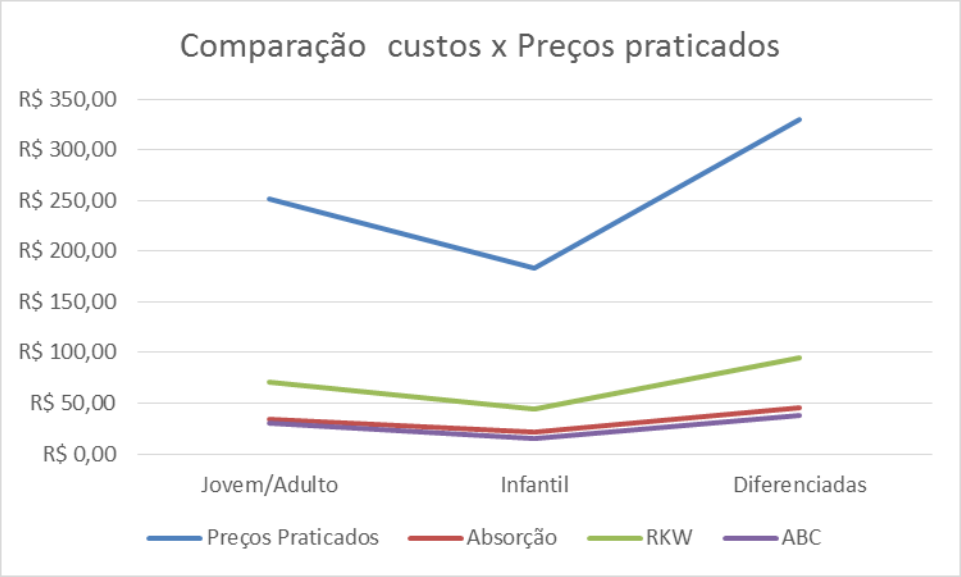



**Gráfico 1: Comparação dos custeios com preços praticados**

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

O gráfico 1 apresenta o resultado da comparação feita entre os sistemas de custeio e o preço praticado na empresa.

Observa - se que há em todos os sistemas de custeio uma similaridade, ou seja, o custeio ABC apresenta os valores mais baixos seguido do custeio por absorção e acima estão os custeios RKW com o valor mais elevado decorrência por considerar todos os custos e todas as despesas da empresa.

Porém, em nenhuma modalidade de curso e em nenhum sistema de custeio ultrapassam os valores praticados pela entidade, ao contrário, existe uma margem de segurança.

Desse modo, demonstrou-se que os sistemas de custeio não apresentaram diferenças significativas quanto à precificação, sendo dentre eles o Infantil com menor custo, a Modalidade Diferenciada com o maior custo e Jovem/Adulto em segundo lugar.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a concorrência cada vez mais acirrada as empresas de todos os setores buscam se aperfeiçoar e se destacar para que o seu lugar no mercado esteja garantido. As empresas estão sujeitas aos variados contratempos nos processos de produção e organização, para sobressair é necessário conhecer profundamente detalhes que possam auxiliar na tomada de decisão.

A contabilidade de custos é uma ferramenta de gestão que gera informações de grande valia. É necessário que as empresas conheçam seus custos, pois a partir deles é possível formar seu preço de venda e verificar se o retorno que a empresa alcança é realmente o que ela almeja. O custo é a ferramenta que dá mais segurança para a formação do preço de venda, mas existem outros fatores que influenciam no ambiente empresarial que devem ser analisados, tais como demanda, qualidade e diferencial do serviço ou produto a ser vendido.

A dificuldade para estabelecer o preço de venda está principalmente na definição inicial do mesmo.

A empresa estudada não apresentava controle sobre seus custos. Com o estudo realizado a empresa passa a contar com informações relevantes como o conhecimento de quanto custa cada modalidade de curso, ficou claro qual atividade consome mais, assim é possível reduzir gastos que antes não se tinha noção do valor.

Quando se analisa os dados encontrados em comparação dos sistemas de custeios com os preços praticados percebe-se que o custeio RKW é o que apresenta maior custo pelo fato de considerar todos os custos e as despesas inclusive as financeiras e o custeio ABC é mais baixo seguidos do custeio por absorção, porém mesmo o custeio RKW sendo o mais elevado ainda assim não ultrapassa o preço praticado pela empresa e existe uma margem de segurança entre os sistemas de custeio com os preços praticados no período.

Ao se levar em conta os resultados do estudo são de suma importância que a empresa pratique a contabilidade de custos independente do ramo que está inserida no mercado, ao se basear informações é que é possível precificar com precisão o serviço ou produto.

## REFERÊNCIAS


ANDRANDE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-gradução:** noções práticas. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial.** Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BERNARD, R. R. S.; BORGERT, A.; DIAS, J. dos S.; SOUZA, M. P. de. **A relevância dos custos na formação do preço de venda:** a percepção dos graduandos de Ciências Contábeis em um exercício de simulação gerencial. Florianópolis, 2007. 12p. Disponível em: <http://www.nesig.ufsc.br/publicacoes/pdf/Relevancia_dos_Custos_no_Preco_de_Venda.pdf> . Acesso em: 16/07/2014.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e formação de preços:** uma abordagem competitiva sistêmica e integrada. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, I. M.; OLIVEIRA, H. V. Mensuração das atividades empresariais: custeio baseado em atividades x método da unidade de esforço de produção. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul,** Porto Alegre, v.25, n.84, p.31-39, jan./mar. 1996.

BOMFIM, E. de A; PASSARELLI, J. **Custos e formação de preços.** 4.ed São Paulo: Thomson, 2006. 576p.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preço:** com aplicação na calculadora HP 12C e excel. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preço:** com aplicação na calculadora HP 12C e excel. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CRC-SP. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Custo como ferramenta gerencial.** 8.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

CUNHA, Paulo Roberto da.; HAUSSMANN, Darclê Costa Silva; GRIESHABER, Cleyton Luis. Aplicação do método de custeio ABC em uma instituição privada de educação infantil. **Revista de Contabilidade da UFBA,** v.3, n.2, p.49-64, maio/ago. 2009.

DUTRA, R. G. **Custos:** abordagem prática. 5.ed. São Paulo. Atlas, 2003.

FERNANDES, José. **Técnicas de estudo e pesquisa.** Goiânia: Editora Kelps, 2002.

FISK. **Fisk Centro de Ensino:** história. Disponível em: <http://www.fisk.com.br/sobre/conheca-a-fisk>. Acesso em: 06/08/2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1996.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle.** Trad. Robert Brian Taylor. Revisão Técnica: Elias Pereira. 1.ed. São Paulo: Pioneira Thonsom Learning, 2001.

HORNGREN, C. T.; FOSTER & DATAR, S. M. **Contabilidade de custos.** Tradução de José Luiz Paravato. 9.ed. Rio de Janeiro: LTCA, 2000.

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. **Curso de contabilidade para não contadores.** São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho:** administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KRAEMER, T. H. **Discussão de um sistema de custeio adaptado às exigências da nova competição global.** 1995. 148f. Dissertação (Mestrado e Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS. Porto Alegre, 1995.

LEONE, G. S. G. **Custos:** planejamento, implantação e controle. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, G. S. G. **Custos:** planejamento, implantação e controle. São Paulo, Atlas, 1997.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos:** inclui o ABC. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel J.; FRANK, George W. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 1987.

MAUAD, L. G. A.; PANPLONA, E. O. **O custeio ABC em empresas de serviços:** características observadas na implantação em uma empresa do setor. São Paulo, SP. out. 2002. Disponível em: <http://www.custosgerenciais.com.br/arquivos/21.pdf>. Acesso em: 16/07/2014.

NAKAGAWA, M. **ABC:** custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. Contabilidade gerencial. Um enfoque em sistema de informação Contábil. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, C. L. **Curso Básico Gerencial de Custos.** 2.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

PADOVEZE, C. L. **Curso básico gerencial de custos.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PADOVEZE, C. L.; DIAS, E. A. **Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto:** um estudo de caso em empresas de graxas e óleos industriais. Universidade de Minas Gerais, Campinas, 2007. 22p. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/download/10282>. Acesso em: 16/07/2014.

RAUPP, Denise Ferreira Ramos. Gestão de Preços e Qualidade em serviços: **Estudo de caso sobre uma escola de idiomas**. 20 p. Porto Alegre, 2010. Disponível em: http://talentouniversitario.files.wordpress.com/2011/07/97512028091_denise_ferreira_ramos_raupp_trabalho.pdf. Acesso em: 15/07/2014.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos.** 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, J. J. **Análise de custos:** remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, V.V. da; COUTINHO, W.R. **Contabilidade de custos:** temas atuais. Curitiba: Juruá, 2008.

TREVISAN & ASSOCIADOS. Custo padrão e contabilidade de custo padrão. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Curso sobre contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 1992.

VARTANIAN, G. H; NASCIMENTO, D. T. do. O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo,** São Paulo, a.4, n.9, p.34-41, set. 1999.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Frase Editora, 2000.

VIEIRA, E. P.; MACIEL, E. R.; RIBAS, M. **A relevância da gestão de custos e sua efetividade no Sistema de informações contábil gerencial.** Porto Alegre, 2009. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/download/11703/6911>. Acesso em: 05/08/2014.

# APÊNDICES

## LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE 1 Custos e Despesas gerais referentes ao segundo semestre de 2013 ..... 54

**Apêndice 1: Custos e Despesas gerais referentes ao segundo semestre de 2013**

| | Julho | Agosto | Setembro | Outubro | Novembro | Dezembro | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 13º | | | | | | R$ 12.273,91 | R$ 12.273,91 |
| AGUA | R$ 89,00 | R$ 76,89 | R$ 98,57 | R$ 150,58 | R$ 270,00 | R$ 352,29 | R$ 1.037,33 |
| ASSINATURA DE TV | R$ 267,00 | R$ 267,00 | R$ 267,00 | R$ 267,00 | R$ 267,00 | R$ 267,00 | R$ 1.602,00 |
| ASSINATURA REVISTA | R$ 38,00 | R$ 38,00 | R$ 38,00 | R$ 38,00 | R$ 38,00 | R$ 38,00 | R$ 228,00 |
| COMISSÕES | R$ 175,00 | R$ 210,00 | R$ 2.002,50 | R$ 520,00 | R$ 290,00 | R$ 150,00 | R$ 3.347,50 |
| DESPESA C/ BRINDES | R$ 1.005,99 | R$ 981,66 | R$ 1.237,00 | R$ 958,56 | R$ 997,00 | R$ 1.564,00 | R$ 6.744,21 |
| ENERGIA | R$ 680,00 | R$ 890,00 | R$ 967,45 | R$ 972,35 | R$ 1.006,22 | R$ 634,00 | R$ 5.150,02 |
| FOLHA DE PAGAMENTO | R$ 10.218,64 | R$ 12.457,31 | R$ 14.250,92 | R$ 15.328,74 | R$ 15.885,32 | R$ 14.448,07 | R$ 81.283,68 |
| HONORARIOS ADVOGADO | R$ 560,00 | | | R$ 400,00 | R$ 350,00 | | R$ 1.310,00 |
| HONORARIOS CONTADOR | R$ 390,00 | R$ 390,00 | R$ 390,00 | R$ 390,00 | R$ 390,00 | R$ 780,00 | R$ 2.730,00 |
| IMPOSTOS c/ FOLHA DE PAGAMENTO | R$ 490,49 | R$ 535,29 | 1.003,68 | 1.103,66 | 1.143,74 | 1.040,26 | R$ 5.317,12 |
| LANCHE | R$ 398,99 | R$ 360,00 | R$ 354,87 | R$ 369,00 | R$ 420,00 | R$ 210,00 | R$ 2.112,86 |
| MANUTENÇÃO DE COMPUTADORES | R$ 300,00 | R$ 300,00 | R$ 300,00 | R$ 300,00 | R$ 350,00 | R$ 350,00 | R$ 1.900,00 |
| MATERIAL EXPEDIENTE | 1.360,00 | R$ 1.178,45 | R$ 1.237,49 | R$ 960,00 | R$ 902,10 | R$ 1.005,00 | R$ 6.643,04 |
| MATERIAL LIMPEZA | R$ 918,00 | R$ 847,00 | R$ 1.020,57 | R$ 756,98 | R$ 953,42 | R$ 489,00 | R$ 4.984,97 |
| MONITORAMENTO | R$ 97,00 | R$ 97,00 | R$ 97,00 | R$ 97,00 | R$ 97,00 | R$ 97,00 | R$ 582,00 |
| OUTROS TRIBUTOS | R$ 285,36 | R$ 135,00 | R$ 426,87 | R$ 487,00 | R$ 538,45 | R$ 246,90 | R$ 2.119,58 |
| PROPAGANDA | 1.090,00 | R$ 1.090,00 | R$ 780,00 | R$ 780,00 | R$ 980,00 | 1.050,00 | R$ 5.770,00 |
| SEGURO PREDIO | R$ 72,25 | R$ 72,25 | R$ 72,25 | R$ 72,25 | R$ 72,25 | R$ 72,25 | R$ 433,50 |
| TELEFONE C/ INTERNET | R$ 350,00 | R$ 350,00 | R$ 298,00 | R$ 276,57 | R$ 288,23 | R$ 347,65 | R$ 1.910,45 |
| TELEFONE CELULAR | R$ 750,00 | R$ 675,00 | R$ 630,89 | R$ 705,00 | R$ 745,47 | R$ 535,25 | R$ 4.041,61 |
| TOTAL GERAL | R$ 19.535,72 | R$ 20.950,85 | R$ 25.473,06 | R$ 24.932,69 | R$ 25.984,20 | R$ 35.950,58 | R$ 151.521,78 |

Fonte: Elaborada pela autora (2014).