



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL**  
**CAMPUS DE CERRO LARGO**  
**CURSO DE ADMINISTRAÇÃO**

**MÔNICA ANDRIOLI**

**MÉTODO DE CUSTEIO PARA UTILIZAÇÃO EM ACADEMIAS DE  
TREINAMENTO PERSONALIZADO**

**CERRO LARGO**

**2015**

**MÔNICA ANDRIOLI**

**MÉTODO DE CUSTEIO PARA UTILIZAÇÃO EM ACADEMIAS DE  
TREINAMENTO PERSONALIZADO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Administração da Universidade Federal da Fronteira Sul como requisito para obtenção do título de Bacharel em Administração.

Orientador: Prof. Me. Fabricio Costa de Oliveira

**CERRO LARGO**

**2015**

Andrioli, Mônica

MÉTODO DE CUSTEIO PARA UTILIZAÇÃO EM ACADEMIAS DE  
TREINAMENTO PERSONALIZADO/ Mônica Andrioli. -- 2015.  
68 f.:il.

Orientador: Fabricio Costa de Oliveira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal da Fronteira Sul, Curso de  
Administração , Cerro Largo, RS, 2015.

1. Evolução da contabilidade. 2. Da contabilidade  
financeira à contabilidade de custos. 3. Classificação  
dos custos. 4. Métodos de custeio. 5. Prestação de  
serviços. I. Oliveira, Fabricio Costa de, orient. II.  
Universidade Federal da Fronteira Sul. III. Título.

**MÔNICA ANDRIOLI**

**MÉTODO DE CUSTEIO PARA UTILIZAÇÃO EM ACADEMIAS DE  
TREINAMENTO PERSONALIZADO**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado como requisito para obtenção de grau de Bacharel em Administração da Universidade Federal da Fronteira sul.

Orientador: Prof. Me. Fabricio Costa de Oliveira

Este trabalho de conclusão de curso foi defendido e aprovado pela banca em:  
24/11/2015.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Me. Fabricio Costa de Oliveira - UFFS

---

Prof. Me. Rodrigo Prante Dill - UFFS

---

Prof. Me Lauri Aloisio Heckler - UFFS

Dedico este trabalho aos meus pais Luiz e Eni, e ao meu namorado Diogo que estão sempre presentes, e me dão energia e fé para continuar firme em minha trajetória. Aos meus amigos e colegas que sempre estiveram juntos nesta caminhada.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus por me proporcionar a conclusão de mais uma etapa da minha caminhada que se consuma neste trabalho.

Ao meu namorado Diogo e aos meus pais Luiz e Eni que sempre me deram muita força ao longo desta jornada.

Aos meus amigos que sempre permaneceram ao meu lado e aos meus colegas da turma pelos agradáveis momentos vividos ao longo destes 4 anos, formando um elo de amizade.

Aos professores que sem os quais não seria possível a conclusão deste trabalho.

Enfim, a todos que contribuíram de alguma forma ao longo desta caminhada.

“Nunca ande pelo caminho traçado, pois ele conduz somente até onde os outros já foram.”  
(Alexander Graham Bell).

## RESUMO

As empresas prestadoras de serviços são cada vez mais importantes para a economia, desse modo, necessitam de mecanismos para gerenciar seus custos, isso permite que essas empresas alcancem competitividade em um ambiente de maior concorrência. Essa pesquisa tem como objetivo desenvolver uma metodologia de custeio que melhor se adapte às peculiaridades de uma academia de treinamento personalizado. Para tanto, elaborou-se um estudo descritivo e qualitativo, utilizando o método bibliométrico para a coleta dos dados em diferentes sites da área. Para responder ao objetivo proposto, os artigos encontrados através da busca foram analisados. Por meio da análise dos artigos, desenvolveu-se uma proposta de metodologia para implantação do sistema de custeio em academias de treinamento personalizado, sendo que também foi estudado o método de custeio que melhor se adapta a esta atividade. Escolheu-se o sistema de custeio por absorção para ser implantado em academias de treinamento personalizado, pelo fato deste informar os custos do serviço prestado, e assim é possível analisar a lucratividade, realizar projeções futuras e criar estratégias mercadológicas, além de ser legalmente aceito. E finalmente, conclui-se que um sistema de custos é importante para servir de base para decisões. Ao final do estudo são destacadas as limitações encontradas para o seu desenvolvimento, bem como tecidas sugestões para pesquisas futuras, a fim de ampliar os achados desta investigação.

Palavras-chave: Método de custeio. Prestadora de serviços. Custos.



## **ABSTRACT**

The service providers are more and more important to the economy, therefore, companies demand tools to manage costs, allowing them to reach competitiveness in a greater competitive environment. This research aims to develop a costing methodology that best adapt to the customized training academy peculiarities. In order to do so, a descriptive and qualitative study was elaborated, using the bibliometric method to collect data from different sites. To answer to the proposed goal, the articles found in the search were analyzed. Through the articles analysis, it was established a proposal methodology to implant a costing system in customized training academies, also, was studied the costing method best suited to this activity. An absorption costing system was chosen to be implanted in customized training academies, in virtue of the services costs informed by this method, enabling to analyze profits, develop future projections and to create marketing strategies, furthermore, it is legally accepted. Finally, it was concluded that a cost system is a significant base to decision making. At last, the study limitations found are emphasized, as well as the suggestions to future researches; with the purpose of enlarge the findings of this investigation.

**Keywords:** Costing method. Service Providers. Costs.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Custeio por absorção.....	21
Figura 2 - Custeio variável ou direto .....	22
Figura 3 - Custeio ABC ( <i>Activity-Based Costing</i> ) .....	25
Figura 4 - Estrutura da sistemática proposta .....	45
Figura 5 - Fórmula do custo ótimo .....	56
Figura 6 - Fórmula do custo real .....	56
Figura 7 - Fórmula da Margem de Contribuição.....	57
Figura 8 - Fórmula do Ponto de Equilíbrio Contábil.....	58

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Informações sobre os métodos de custeio .....	27
Quadro 2 - Apresenta intervalo para braços estendidos sobre a cabeça e lateralmente .....	35
Quadro 3: Relação de periódicos pesquisados sobre características das academias. ....	41
Quadro 4: Relação de periódicos pesquisados sobre custos em academias .....	42
Quadro 5 - Proposta de implantação do sistema de custeio na academia Alfa .....	47
Quadro 6 - Proposta de implantação do custeio por absorção em uma empresa do segmento de atividades físicas.....	49
Quadro 7 - Metodologia de implantação de sistemas de custeio para o setor de serviço.....	49
Quadro 8 - Metodologia para implantação de sistema de custeio em academias de treinamento personalizado.....	51
Quadro 9 - Classificação dos gastos de uma academia de ginástica. ....	53
Quadro 10 - Demonstrativo de Resultados do Exercício .....	57

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
1.1 OBJETIVOS .....	13
<b>1.1.1 Objetivo geral.....</b>	<b>14</b>
<b>1.1.2 Objetivos específicos.....</b>	<b>14</b>
1.2 JUSTIFICATIVA .....	14
<b>2 REVISÃO DA LITERATURA .....</b>	<b>16</b>
2.1 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE.....	16
2.2 DA CONTABILIDADE FINANCEIRA À CONTABILIDADE DE CUSTOS .....	17
2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS .....	19
2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	20
<b>2.4.1 Custeio por absorção .....</b>	<b>20</b>
<b>2.4.2 Custeio Variável ou Direto .....</b>	<b>21</b>
<b>2.4.3 Custeio RKW .....</b>	<b>23</b>
<b>2.4.4 Custeio ABC (Baseado em atividades).....</b>	<b>24</b>
<b>2.4.5 Comparação dos métodos de custeio .....</b>	<b>27</b>
2.5 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS .....	29
<b>2.5.1 Gestão de custos em empresas prestadoras de serviços .....</b>	<b>30</b>
<b>2.5.2 Academias .....</b>	<b>33</b>
<b>2.5.3 <i>Personal trainer</i> .....</b>	<b>38</b>
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>40</b>
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA METODOLOGIA DA PESQUISA.....	40
3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS .....	41
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS .....	43
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>44</b>
4.1 IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTEIO .....	44
<b>4.1.1 Implantação de métodos de custeio por Fiorioli e Müller (2013).....</b>	<b>44</b>
<b>4.1.2 Implantação de método de custeio por Coelho (2005).....</b>	<b>47</b>
<b>4.1.3 Implantação de método de custeio por Raupp e Estanislau (2013) .....</b>	<b>48</b>
<b>4.1.4 Metodologia para implantar um sistema de custeio em organizações prestadoras de serviço .....</b>	<b>49</b>
4.2 PROPOSTA DE UMA METODOLOGIA PARA IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTEIO .....	51

<b>4.2.1 Análise da empresa.....</b>	<b>52</b>
<b>4.2.2 Definir o sistema de custeio.....</b>	<b>53</b>
<b>4.2.3 Implantar o sistema de custeio .....</b>	<b>55</b>
<b>4.2.4 Gerar relatórios gerenciais para a tomada de decisão .....</b>	<b>56</b>
<b>4.2.5 Analisar os resultados .....</b>	<b>58</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>60</b>
<b>REFÊRENCIAS .....</b>	<b>62</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Com a crescente competitividade no mercado global e o avanço tecnológico, as empresas precisam se antecipar aos concorrentes, para oferecer produtos que os clientes necessitam comprar e que os surpreenda. Com isso, as organizações que desejam um lugar de destaque no mercado, necessitam ter conhecimento de sua empresa com um todo, mas precisam saber o grau de importância e qual o impacto (positivo ou negativo) de cada setor no produto ou serviço prestado (PINTO; PISTORE, 2014).

Desse modo, as empresas que não atuarem de maneira competente podem ser levadas a mortalidade, exigindo assim que aprimorem os instrumentos de gerenciamento para terem resultados desejados e decisões mais acertadas. Assim, segundo Souza (2005) as empresas precisam ter informações completas sobre os custos da empresa para gerir melhor seus recursos financeiros e assim conseguir oferecer produtos com preços menores que os concorrentes, destacando-se e sobrevivendo no mercado em que atuam. De acordo com o mesmo autor, a concorrência cada vez mais intensa também contribui para que as empresas se preocupem com a boa gestão de seus recursos financeiros.

Neste sentido, as maiores exigências da atividade econômica são auferir e aferir lucros para isso as empresas necessitam ter uma gestão adequada de custos para verificar o custo de seus produtos e torna-los concorrentes no mercado (AZEVEDO; MAZER, 2012). Soares, Leal e Sousa (2005) complementam que quanto mais concorrência uma empresa está exposta, se torna mais importante ter um sistema de custos que ofereça as informações necessárias para tomar decisões à frente de seus concorrentes.

Para tanto, as informações referentes aos custos da empresa e a gestão adequada dos mesmos são fundamentais para auxiliar os gestores na tomada de decisões (BAYKASOGLU; KAPLANOGLU, 2008 apud SOUZA et al., 2011), contribuindo assim para a redução dos custos e conseqüentemente aumento do lucro da empresa. Porém, essas informações muitas vezes são apresentadas com carências, assim a contabilidade, como um sistema de gestão, aparece para auxiliar e minimizar essas limitações oferecendo alternativas, como o gerenciamento dos custos que contribui com a melhoria dessas informações (BORGERT; SILVA, 2005).

Com relação às empresas prestadoras de serviço, tem-se uma maior necessidade de utilização de informações gerenciais, principalmente referentes aos gastos. Com isso surge a necessidade de um sistema para a gestão de custos que se adapte e que forneça as informações sobre os custos dos serviços prestados para gerenciar seus gastos e formar o preço de venda

adequado que contribuam para a tomada de decisões desse tipo de atividade, e que continue atuando no mercado e garantem a lucratividade (COLONETTI et al., 2012).

Neste contexto, a gestão de custos é uma importante ferramenta para as empresas prestadoras de serviços, mesmo que essas não possuam estoques por venderem produtos intangíveis. Essas empresas necessitam de um sistema de custeio para auxiliar na análise do comportamento de seus custos e para avaliar a influência destes para o negócio (BORGERT; SILVA, 2005). Desse modo, neste trabalho serão abrangidas as empresas prestadoras de serviços, especificamente, as academias de treinamento personalizado.

Para auxiliar as academias de treinamento personalizado na gestão de seus custos, são analisados os métodos de custeio por absorção, variável ou direto, RKW (*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*) e ABC (*Activity-Based Costing*), dentre estes, será escolhido o mais adequado para esse tipo de empresa. Com a escolha do método de custeio mais apropriado para as empresas desse ramo, busca-se sanar as necessidades das organizações fornecendo as informações dos custos dos serviços prestados e conseqüentemente a permanência desta no mercado.

Para que a empresa seja bem-sucedida na gestão de custos, deve implantar um sistema de custeio que seja compatível com as suas necessidades gerenciais. Este sistema deve auxiliar no controle dos custos dos produtos/serviços, oferecer a margem de contribuição dos produtos/serviços, possibilitar a análise dos resultados, tomar decisões sobre a implantação de novas tecnologias e apoiar no planejamento estratégico da empresa. Assim, antes da escolha do sistema de gestão de custos, a organização deve averiguar se este atende às suas necessidades e para isso é preciso ter um conhecimento das dificuldades e possíveis problemas que a empresa terá (SOARES; LEAL; SOUSA, 2005).

Diante do exposto, para nortear este trabalho tem-se o problema: **qual a metodologia de custeio adequada, como referência para academias de treinamento personalizado?**

## 1.1 OBJETIVOS

Neste subcapítulo serão apresentados os objetivos que guiam esta pesquisa, sendo que tem-se o objetivo geral e os objetivos específicos da mesma. De acordo com Aaker, Kumar e Day (2011), o objetivo da pesquisa é composto por termos precisos para que se consiga compreender quais informações são necessárias, sendo que com a obtenção destas informações consiga-se atingir o propósito da pesquisa.

### **1.1.1 Objetivo geral**

Este estudo tem como objetivo geral propor uma metodologia de custeio que melhor se adapte às peculiaridades de uma academia de treinamento personalizado.

### **1.1.2 Objetivos específicos**

Para alcançar o objetivo geral foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- Identificar as peculiaridades desse tipo de academia;
  - Conhecer os principais métodos de custeio;
  - Verificar o método que melhor se adapte à atividade em estudo;
  - Elaborar controles para a utilização em sistemas de custeios compatíveis com a atividade.
- Sugerir controles para a utilização em sistemas de custeios compatíveis com a atividade.

## **1.2 JUSTIFICATIVA**

As empresas procuram uma gestão estratégica que seja eficiente e eficaz para enfrentar o mercado competitivo, buscando aproveitar ao máximo os instrumentos de gestão disponíveis. Como a aplicabilidade dos métodos de custeio são pouco comuns nas empresas prestadoras de serviços, se faz necessário o estudo de sistemas de custeio para aperfeiçoamento da contabilidade de custos para este tipo de atividade (SOUZA, 2005).

Desse modo, a presente pesquisa é de extrema importância para as empresas do ramo de academias, principalmente as que oferecem serviço de atendimento personalizado, já que estas, normalmente, não possuem pessoas especializadas para gerir seus custos. A maioria dos gestores dessas empresas não possuem formação em Administração e a academia normalmente é administrada pela intuição (ARMILIATO, 2007 apud SANTANA et al., 2012). Santana et al. (2012) complementam que na pesquisa realizada com os gestores das academias brasileiras, 76,05% dos respondentes são formados em Educação Física, sendo que apenas 14,97% são graduados em Administração/Marketing. Este trabalho será uma base para que este tipo de empresa consiga gerenciar e controlar melhor seus custos.



Com isso, torna-se clara a importância do presente trabalho, no sentido de agregar mais conhecimentos sobre custos na área de prestação de serviços, mais especificamente, de academias que oferecem treinamento personalizado. Tem-se a finalidade de originar um instrumento para que os gestores deste tipo de empresa adquiram um melhor conhecimento sobre os custos da empresa. Dessa forma, consigam gerir os custos utilizando um método de custeio que se adapte a realidade deste ramo de atividade e lhes ofereça as informações necessárias para tomar decisões.

Assim, para que as empresas consigam oferecer serviços com preços compatíveis com o do mercado precisam ter um sistema de custos adequado para o tipo de atividade, a fim de medir o quanto de retorno esta empresa está proporcionando. Para isso, o estudo do melhor método de custeio para o tipo de atividade em questão é de fundamental importância.

Dessa forma, para a pesquisadora este trabalho se torna importante para aprofundar seus conhecimentos sobre o assunto, compreender com mais profundidade os métodos de custeio por trabalhar com dados reais das empresas e indicar um método de custeio como base para este tipo de empresa a fim de auxiliar no gerenciamento de seus custos.

Portanto, este projeto está subdividido em quatro capítulos, sendo que o primeiro constitui a introdução que contextualiza o tema do trabalho, em seguida tem-se o capítulo da revisão da literatura, no qual são apresentados os principais conceitos que norteiam esta pesquisa. O próximo capítulo trata dos métodos e as ferramentas que serão utilizados para atingir os objetivos propostos. Após, tem-se a análise dos resultados da pesquisa e em seguida é apresentada a bibliografia utilizada ao longo da pesquisa.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo serão apresentados os principais conceitos que norteiam esta pesquisa, começando por um breve histórico da evolução da contabilidade, da contabilidade financeira à contabilidade de custos, classificação dos custos, métodos de custeio (custeio por absorção, custeio variável, RKW, ABC), prestação de serviços, gestão de custos em empresas prestadoras de serviço, academias e *personal trainer*.

### 2.1 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

Há muitos anos, os homens das cavernas já se utilizavam da contabilidade ao fazerem registros nas paredes das cavernas da caça e pesca sendo esta uma forma de controlar e não esquecer as informações demarcadas (MARQUES, 2010). Hansen e Mowen (2010) complementam que as primeiras ferramentas da contabilidade surgiram entre 5.000 a 10.000 anos, com a necessidade de controlar o patrimônio dos fazendeiros pré-históricos, para isso utilizava-se uma forma de técnica contábil com pedras e argila que possuíam escritas cuneiformes do lado externo. Como se pode perceber, a contabilidade surgiu a milhares de anos para facilitar a vida dos homens, que necessitavam controlar seus bens e os alimentos que haviam conseguido “juntar”.

Com o tempo teve-se a necessidade de um sistema de contabilidade mais sofisticado para acompanhar o crescimento do comércio, para isso o monge italiano Frei Luca Pacioli escreveu um livro sobre escrituração contábil por partidas dobradas, que foi publicado em 1494 em Veneza, sendo este o primeiro livro didático de contabilidade (HANSEN; MOWEN, 2010; MARION, 2009).

Com a chegada da Revolução Industrial houve um grande aumento na necessidade de desenvolver e utilizar um sistema contábil-financeiro, pois a manufatura que era antes baseada na produção doméstica, deslocou-se para as fábricas movidas principalmente por energia. Dessa forma, começou a busca por investidores por parte das grandes empresas manufatureiras que precisavam de investimentos monetários de bancos ou indivíduos. Assim, as demonstrações financeiras mais consistentes e auditorias independentes assumiram um papel de grande relevância na comunicação de informações financeiras aos empresários que necessitavam dessas informações para verificar se seu negócio estava “bem” (MARQUES, 2010). Para Hansen e Mowen (2010), o desenvolvimento da contabilidade de custos deu-se em um ambiente caracterizado pelo aumento da padronização e da mecanização.

De acordo com os mesmos autores, no início do século XX os relatórios contábeis se tornaram a força direcionadora para os gestores, visto que um sistema mais detalhado dos custos de produção não se tornavam viáveis por seus altos preços e também porque os gestores não achavam necessário obtê-los enquanto seus lucros estavam elevados e conseqüentemente, achavam que as informações dos custos dos produtos individuais não eram necessárias.

“No entanto, com as recessões econômicas nos anos de 1980 e 1990 junto com ascensão rápida da competição internacional, cortaram as margens de lucro e deram papéis fundamentais ao custeio preciso de produtos e ao aumento no controle de custos para as tomadas de decisões administrativas (HANSEN; MOWEN, 2010, p. 30)”.

A partir desse período houve aumento da concorrência, crescimento dos setores de serviços e avanços das tecnologias de informação e de manufatura, com isso foi preciso uma reestruturação no modo de gestão de custos nas empresas criando práticas inovadoras e relevantes. Com todas essas mudanças, as empresas começaram a pensar em atender as necessidades dos clientes oferecendo produtos de qualidade, em menor tempo e com eficiência e, portanto, criando vantagem competitiva perante os concorrentes (HANSEN; MOWEN, 2010). Desse modo, a contabilidade é um instrumento fundamental para as organizações, pelo fato de disponibilizar informações relevantes referentes aos dados financeiros da empresa, e conseqüentemente auxilia-las a obterem vantagem competitiva e na tomada de decisões mais acertadas.

## 2.2 DA CONTABILIDADE FINANCEIRA À CONTABILIDADE DE CUSTOS

Até o século XVIII, época da Revolução Industrial, as empresas só usavam a Contabilidade Financeira ou Contabilidade Geral que tinha sido desenvolvida na Era Mercantil, mas que até o momento supria as necessidades das empresas comerciais (MARTINS, 2010). De acordo com Bornia (2010, p. 11), “a contabilidade de custos apareceu com o surgimento das empresas industriais (Revolução Industrial), com o intuito de determinar os custos dos produtos fabricados”.

Bornia (2010) complementa que, com o crescimento das indústrias teve-se a necessidade de calcular o custo dos produtos vendidos, pois até o momento os produtos eram fabricados por artesãos e chegavam prontos para comercialização com o preço de venda definido, ou seja, já se sabia o custo da mercadoria vendida por se tratar de pequenas

quantidades. Como a produção passou a ser em grandes quantidades, a contabilidade de custos chegou para auxiliar no cálculo dos custos de produção, passou a desempenhar um importante papel como sistema de informações gerenciais e ajudar na tomada de decisões.

Desse modo, a contabilidade financeira é usada no fornecimento de informações para usuários externos, como por exemplo, os bancos, os quais usam essas informações para dar empréstimos. Assim, estas informações precisam ser confiáveis e se torna necessário que o sistema da contabilidade financeira siga as regras dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA). Ao contrário, a gestão de custos ou contabilidade de custos é usada para fornecer informações aos usuários internos, e oferece aos gestores informações úteis para o custeio, pois determina quanto um produto custa. Além disso, disponibilizam informações sobre os clientes, serviços, atividades, projetos, tudo o que é de interesse da gerência para tomar decisões. Já a contabilidade gerencial atenta para que as informações de custos, e as demais informações, tanto financeiras como não financeiras podem ser usadas para o planejamento, controle e tomada de decisões nas empresas (HANSEN; MOWEN, 2010).

Para se ter uma melhor gestão de custos em uma organização é preciso que a contabilidade tanto financeira como gerencial se façam presentes, pois se utilizam de métodos de custeio para o controle e tomada de decisões. A gerencial para ter mais confiança nas decisões e a financeira do ponto de vista legal (HANSEN; MOWEN, 2010). Já a contabilidade de custos que antes era apenas para auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais, passou a ser uma importante ferramenta no controle e na tomada de decisões gerenciais (MARTINS, 2010). Nesse sentido, a contabilidade de custos pode ser analisada de acordo com o uso de sistemas de custos.

Assim, o sistema de custos pode ser visto sob dois aspectos: princípios de custeio e métodos de custeio. No primeiro, pode-se observar “se o tipo de informação gerada é adequado às necessidades da empresa e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas” (BORNIA, 2010, p. 30). O segundo aspecto, se refere à operacionalização do sistema, “a como os dados são processados para a obtenção das informações” (BORNIA, 2010, p. 30). Para isso é necessário que ocorra a classificação dos custos, que será explicado posteriormente. Esses custos serão apropriados aos produtos através da utilização de métodos de custeio, mas antes disso, se faz necessário analisar qual a quantia de custos que são utilizados através dos princípios de custeio, portanto, os princípios estão relacionados com os objetivos do sistema de custos (BORNIA, 2010).

Os métodos de custeio que serão apresentados nesse estudo são: custeio por absorção, custeio variável, RKW e ABC. O método de custeio por absorção surgiu para ser usado mais

como critério de avaliação de inventários do que para atender as necessidades gerenciais (PADOVEZE, 2010), porém, de acordo com Martins (2010) este método é utilizado pela legislação brasileira. Já o método de custeio variável, segundo Leone e Leone (2010), não é aceito legalmente, mas como não utiliza critérios de rateios arbitrários auxilia na tomada de decisões. O método RKW, auxilia na formulação dos preços com base nos custos, porém não é recomendado em situação de economia de mercado. Já o método ABC, permite uma melhor visualização dos custos por ser dividida em atividades e fazer a relação com os produtos, com isso, esse método auxilia na tomada de decisões gerenciais (MARTINS, 2010). A seguir estes métodos de custeio serão explicados com maior detalhamento.

### 2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Os custos podem ser classificados em diretos e indiretos considerando a facilidade de alocação dos custos aos produtos, processos ou a outros objetos. Se os custos são classificados considerando seu volume de produção podem ser fixos e variáveis (BORNIA, 2010).

Os custos diretos, de acordo com Padoveze (2010), são todos os gastos que ocorrem na fabricação dos bens industriais, sendo que estes podem ser alocados direta e objetivamente aos produtos, ou seja, são os custos relacionados aos produtos finais. Leone e Leone (2010, p. 35) complementam, que “os custos diretos são aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio”. Exemplos de custos diretos são a matéria-prima e a mão-de-obra que são alocadas diretamente ao produto (BORNIA, 2010; MARTINS, 2010).

Ao contrário dos custos diretos, os 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, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, será através de critérios de distribuição ou alocação” (PADOVEZE, 2010, p. 336). Para Martins (2010, p. 49) os custos indiretos “não oferecem condições de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária”. Exemplos de custos indiretos podem ser o aluguel e a mão-de-obra indireta (chefias, supervisores) (BORNIA, 2010; MARTINS, 2010). Os custos diretos e indiretos podem ser fixos e variáveis, considerando o volume de produção.

Os custos fixos, conforme Bornia (2010, p. 19), são aqueles que não dependem do volume de produção da empresa em um curto prazo. Padoveze (2010, p. 336) complementa que os custos fixos são “os custos que tendem a se manter constantes nas alterações das

atividades operacionais [...], tais custos podem aumentar ou diminuir em função da capacidade ou do intervalo de produção”. Exemplos de custos fixos pode ser o aluguel do imóvel, mão-de-obra indireta, conta de telefone da fábrica (MARTINS, 2010), esta última é um custo fixo pelo fato de todo mês necessitar ser paga, mas pode variar em seu valor final, sendo que um mês pode aumentar e no outro diminuir, porém não é um custo variável.

Desse modo, os custos variáveis de acordo com Borna (2010, p. 19), estão intensamente relacionados com a produção, ou seja, os custos aumentam se a produção crescer. Essas atividades devem estar simbolizadas com bases de volume, que podem ser medições físicas (LEONE; LEONE, 2010). Assim sendo, o custo variável deve acompanhar a atividade a que está sendo referido (PADOVEZE, 2010). Exemplo de custos variáveis seria a matéria-prima que varia de acordo com as unidades produzidas (MARTINS, 2010).

Essas classificações dos custos se fazem necessárias para auxiliar na tomada de decisões da empresa, para que saiba quanto precisa produzir para cobrir os custos da empresa, quanto cada produto consome para ser produzido e para que se consiga aplicar os métodos de custeio.

## 2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

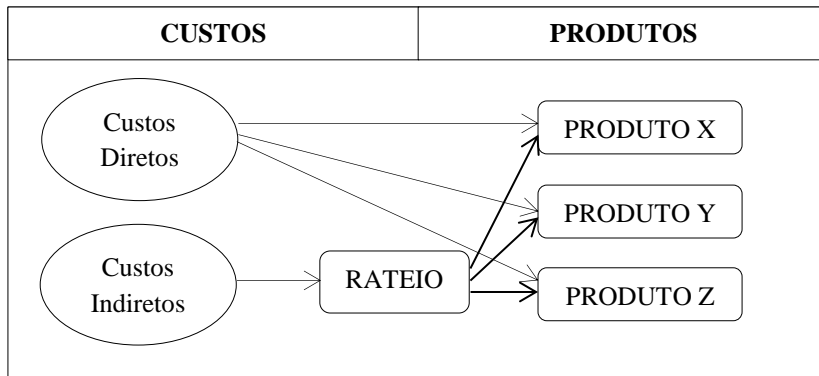
De acordo com Martins (2010), o método de custeio é uma forma de apropriação dos custos, ou seja, é uma forma de levantamento de custos dos bens e serviços e de que maneira estes custos serão divididos entre os produtos acabados (LEONE, 2000 apud TADESCO; SILVEIRA, 2011). Para Martins (2010) existem os seguintes métodos de custeio: custeio por absorção, custeio variável, ABC (*Activity-Based Costing*), RKW. Nesta pesquisa serão estudados estes quatro métodos citados por Martins (2010), sendo que os mesmos serão analisados para verificar qual melhor se adapta às academias de treinamento personalizado.

### 2.4.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção, segundo Maher (2001, p. 360) é um “sistema de contabilização de custos no qual tanto os custos fixos como os custos variáveis de produção são considerados custos dos produtos”. Padoveze (2010, p.341) complementa que “para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critério de distribuição”. De acordo com Padoveze (2010), se houver mais de um produto se

faz necessário a adoção de critérios de rateio dos custos indiretos (mão-de-obra direta, despesas gerais e depreciações) para todos os produtos, como ilustra a Figura 1.

Figura 1 - Custeio por absorção



Fonte: (SOUZA; CLEMENTE, 2011, p.59).

A Figura 1 esboça como os custos diretos e custos indiretos são distribuídos entre os produtos. Os custos diretos são alocados diretamente aos produtos, já os custos indiretos são rateados e em seguida alocados aos produtos. Desse modo, os produtos absorvem tanto os custos diretos como os indiretos.

De acordo com Souza e Clemente (2011) o método de custeio por absorção se originou no chão de fábrica; a produção dos bens e serviços é um elemento que gera riqueza; é planejado para monitorar a produção no que diz respeito a custos e volume dos produtos acabados.

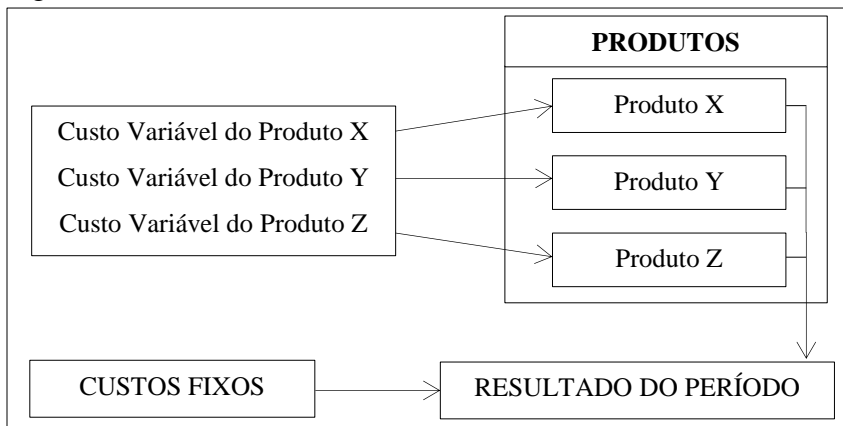
Já Leone e Leone (2010), afirmam que, o método de custeio por absorção é mais aceito pelos empresários e gerentes, por ser um critério fiscal/legal e estar de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Para tanto, este método é válido para realização de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados, como também pode ser usado para Balanço e Lucro Fiscais, sendo obrigatório para fins de estoques (MARTINS, 2010). Segundo Padoveze (2010, p. 350) “historicamente, o custeio por absorção veio a ser utilizado mais em razão dos critérios de avaliação de inventários do que das necessidades gerenciais da empresa”.

#### 2.4.2 Custeio Variável ou Direto

No custeio variável apenas “os custos variáveis de produção são atribuídos às unidades produtivas; os custos fixos de produção são considerados despesa do período” (MAHER,

2001, p. 360). De acordo com Souza e Clemente (2011, p.63), “consideram-se custos fixos todos os que ocorrem e não são afetados pela quantidade produzida. Consideram-se custos variáveis todos os que variam proporcionalmente ao volume produzido”. Desse modo, os custos variáveis serão atribuídos a seus respectivos produtos, já os custos fixos são atribuídos à estrutura, diretamente aos resultados do período, e não são apropriados aos produtos, como pode-se observar na Figura 2.

Figura 2 - Custeio variável ou direto



Fonte: (SOUZA; CLEMENTE, 2011, p.63).

Como se pode notar na Figura 2, apenas os custos variáveis dos produtos são alocados aos produtos, os custos fixos não são rateados entre os produtos, mas são atribuídos ao resultado do período.

O critério de custeamento variável, segundo Leone (1996), é mais apropriado, por não se utilizar de critério de rateio, reflete melhor as operações e ainda oferece a informação da Margem Contribuição Unitária <sup>1</sup> e Margem Contribuição Total <sup>2</sup>. Martins (2010, p. 202) complementa,

“[...] que o Custeio Variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro de seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.”

Porém, este método de custeio não é aceito legalmente, pelo fato de que as leis que tratam da apuração dos custos dos produtos e serviços impõe que os produtos devem absorver

<sup>1</sup> Margem de contribuição unitária “é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto” (MARTINS 2010, p. 179).

<sup>2</sup> Margem de contribuição total é a multiplicação da margem de contribuição unitária pela quantidade vendida e somada a dos demais produtos (MARTINS, 2010).



todos os custos de fabricação e assim seja usado o método de custeio por absorção (LEONE; LEONE, 2010).

### 2.4.3 Custeio RKW

O método de custeio RKW (abreviatura de *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*) surgiu no século XX, na Alemanha, para ajudar a fixar os preços dos produtos com base não só nos custos de produção como também de todas as despesas da empresa (MARTINS, 2010). Esse método de custeio segundo Bornia (2010), pode ser chamado de Método dos Centros de Custos, Método das Seções Homogêneas, RKW, BAB, Mapa de Localização de Custos e, conforme Vartanian (2000 apud Backes et al., 2007), Custeio Pleno.

De acordo com Bornia (2010), este método considera apenas os custos indiretos, não contempla a matéria-prima e os demais custos diretos. Para alocação dos custos, a empresa é dividida em centros de custos, sendo que os custos são apropriados a estes centros por meio de distribuição e são repassados aos produtos por meio de critérios estabelecidos de acordo com a utilização desses recursos. Ressalta ainda que:

“os centros de custos são determinados considerando-se o organograma (cada setor da empresa pode ser um centro de custos), a localização (quando partes da empresa se encontram em localidades diferentes, cada local pode ser um centro), as responsabilidades (cada gerente pode ter sob sua responsabilidade um centro de custos) e a homogeneidade [...] (todos os produtos que passam pelo centro sofrem o mesmo tipo de trabalho)” (BORNIA, 2010, p. 89).

Segundo Martins (2010), com a utilização do método RKW para realizar os rateios, tem-se os custos de “produzir e vender”, assim é apenas necessário acrescentar a margem de lucro que se deseja para obter o preço de venda do produto, pois considera o rateio dos custos e as despesas totais. Os passos para implantação do método de custeio RKW é sintetizada por Bornia (2010, p. 92) em cinco etapas:

“a) separação dos custos em itens; b) divisão da empresa em centros de custos; c) identificação dos custos com os centros (distribuição primária); d) redistribuir os custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária); e) distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final)”.

A primeira etapa que é a separação dos custos em itens, sendo que estes custos são os valores dos insumos consumidos, possuem natureza e atuação distinta, desse modo não podem ser tratados da mesma maneira, mediante rateio simples. Na segunda etapa a empresa

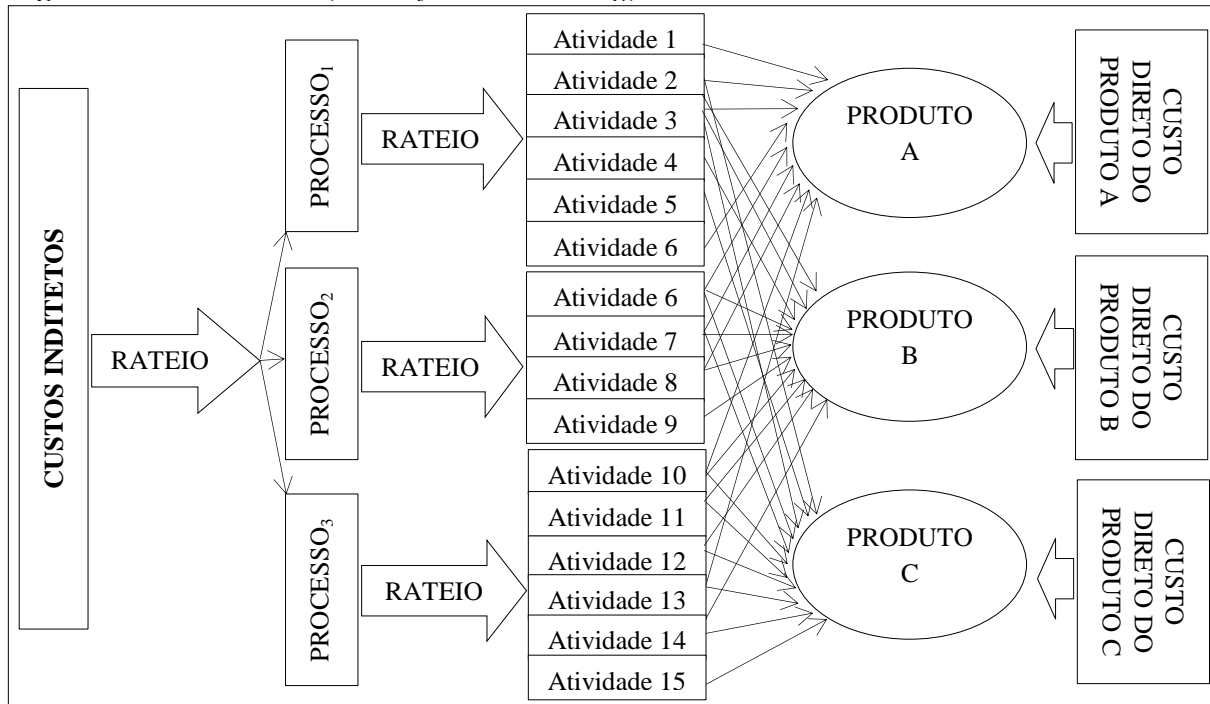
é dividida em centros, que podem ser de acordo com o organograma da empresa, a localização da empresa, as responsabilidades e a homogeneidade na empresa, que já foram explicados anteriormente. A terceira etapa procura identificar os custos com os centros ou também chamado de distribuição primária. Desse modo, para alocar os custos aos centros devem ser determinadas bases de distribuição, que devem representar o uso dos recursos. Na quarta etapa tem-se a distribuição dos custos dos centros indiretos aos diretos ou distribuição secundária, assim os centros indiretos são utilizados pelos outros centros, sendo que a principal função dessa etapa é a de apoiar os demais centros e para isso deve representar o consumo desse centro pelos demais. Já a quinta e última etapa é a distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos ou distribuição final, para que se consiga uma distribuição adequada se faz necessário a utilização de uma medida de trabalho do centro direto que deve demonstrar o quanto de esforço foi necessário para fabricar determinado produto (BORNIA, 2010).

O RKW é utilizado para fins de análise gerencial e controle dos custos, sendo que sua finalidade primordial é ajudar os gestores no planejamento e controle total dos custos e despesas, como também auxilia na redução dos gastos totais da empresa num determinado período (OLIVEIRA, 2010 apud TEDESCO; SILVEIRA, 2011). Porém, de acordo com Martins (2010), esse método é mais utilizado em uma situação de monopólio ou oligopólio e não é recomendado numa economia de mercado, pois em uma economia de mercado os preços são baseados na oferta e na procura, sendo o mercado o responsável pela fixação dos preços e não a empresa com base em seus custos e despesas, assim é preciso verificar-se há viabilidade de produzir um determinado produto.

#### **2.4.4 Custeio ABC (Baseado em atividades)**

O método de custeio ABC (*Activity-Based Costing*) “procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos” (MARTINS, 2010, p.87). Para Martins (2010) esse método é constituído em dois momentos, a primeira geração (visão funcional e de custeio dos produtos) e a segunda geração (visão ampla e para fins gerenciais e estratégicos). Nesse primeiro momento será apresentada a primeira geração do ABC que, de acordo com Maher (2001), neste método primeiramente os custos são atribuídos às atividades e posteriormente aos produtos, essa apropriação se dá com base no consumo de atividades pelos produtos. Dessa forma, Padoveze (2010) acrescenta que este método age como um direcionador dos custos das atividades, como ilustra a Figura 3.

Figura 3 - Custeio ABC (*Activity-Based Costing*)



Fonte: (SOUZA et al., 2003 apud SOUZA; CLEMENTE, 2011, p. 230).

Como se pode observar na Figura 3, no custeio ABC os custos indiretos são primeiramente rateados entre os processos, em seguida são rateados entre as atividades, das atividades os custos são alocados aos produtos. Já os custos diretos dos produtos são apropriados aos seus respectivos produtos.

Bornia (2010, p. 112), complementa que:

“os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão custos, calcular os custos de cada atividade compreender o comportamento dessas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso”.

Desse modo, Martins (2010) explica que, na etapa de identificação das atividades relevantes dentro de cada departamento, a empresa pode ter uma estrutura contábil que faça a alocação dos custos e esta pode ser adaptada ou também que cada centro de custos desenvolva suas atividades, mas como isso não é muito frequente é preciso identificar as atividades relevantes em cada departamento.

A segunda etapa é a de atribuição de custos às atividades, que abrange todos os recursos que são necessários para desempenhar a atividade. Para a alocação desses custos às atividades devem seguir a ordem: 1ª) alocação direta: quando há uma identificação clara dos

custos com as atividades; 2ª) rastreamento: atribuição considerando a relação entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos, sendo que essa relação é representada com base em direcionadores; 3ª) rateio: quando não há possibilidade de usar a alocação direta nem o rastreamento (MARTINS, 2010).

Na terceira etapa é a de identificação e seleção dos direcionadores de custos, os direcionadores de custos servem para determinar o custo da atividade, sendo que se têm dois tipos de direcionados: os direcionadores de custos de recursos (primeiro estágio), demonstra os recursos que as atividades consomem; os direcionadores de custos de atividades (segundo estágio), demonstra a maneira como os produtos consomem atividades (MARTINS, 2010).

A quarta e última etapa é de atribuição dos custos das atividades aos produtos. É desenvolvida após a identificação das atividades relevantes, de seus direcionadores de recursos e respectivos custos, conseqüentemente o próximo passo será o custeamento dos produtos, para isso faz-se necessário saber a quantidade e a qualidade da ocorrência dos direcionadores de atividades por produto e também por período (MARTINS, 2010).

Assim o método de custeio ABC é uma forma de administrar, pelo fato de seu foco ser nas atividades e estas custarem dinheiro, devem ser usadas da melhor maneira possível (MAHER, 2001).

Na segunda geração do ABC, os custos podem ser analisados por duas visões:

“a) a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento; e b) a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais“ (MARTINS, 2010, p. 286).

A visão vertical apresenta as mesmas informações da primeira geração, já a visão horizontal, traz as informações de que o processo consiste em atividades sequenciais que são executadas pelos departamentos, dessa forma é possível melhorar o desempenho das atividades. Com isso, o ABC pretende custear os processos e conseqüentemente pode ser usado para analisar os fluxos de custos, assim o ABC não é apenas um método de custeio de produtos, mas sim, uma ferramenta de gestão de custos (MARTINS, 2010).

Ainda é possível realizar a análise dos custos com a utilização do método de custeio ABC que proporciona a análise de valor das atividades e dos processos, sendo que esta análise pode ser feita com base no olhar das pessoas que utiliza o serviço, ou seja, do cliente interno e externo. Assim, é possível identificar as atividades que acrescentam ou não valor para o

cliente, sendo que as atividades que não acrescentam valor ao cliente podem ser suprimidas sem afetar as propriedades dos produtos/serviços (MARTINS, 2010).

Neste sentido, a ideia central do método de custeio ABC é identificar os custos das diferentes atividades da empresa e estudar seu comportamento, encontrando bases que representam as relações entre os produtos e essas atividades. Os procedimentos deste método são parecidos com os do RKW, a diferença é que o ABC almeja tornar o cálculo do custo dos produtos mais apurado (BORNIA, 2010).

#### 2.4.5 Comparação dos métodos de custeio

O Quadro 1 apresenta um comparativo dos quatro métodos de custeio (por absorção, variável, RKW e ABC) estudados.

Quadro 1 - Informações sobre os métodos de custeio

<b>CUSTEIO</b>	<b>RKW</b>	<b>POR ABSORÇÃO OU TRADICIONAL</b>	<b>DIRETO OU VARIÁVEL</b>	<b>ABC</b>
<b>CARACTERÍSTICAS</b>				
<b>PERÍODO</b>	Início do século XX.	Início do século XX aos anos 40, na primeira fase e dos anos 40 aos 80, na segunda fase.	Dos anos 40 aos anos 80.	Final dos anos 80 e prosseguindo nos anos 90.
<b>ÉPOCA E AMBIENTE</b>	Era mercantilista, a produção era artesanal e familiar.	Era da Revolução Industrial, a produção era mecanizada.	Até os anos 60 e 70 não havia grandes investimentos em automação, robotização e informatização. Não havia muita preocupação com a qualidade e as linhas de produção não eram muito diversificadas.	Após os anos 60 e 70 houve grandes investimentos em automação, robotização e informatização. Houve uma preocupação com a qualidade devido à competitividade e as linhas de produção ficaram complexas e diversificadas.

Continua...

...continuação

<b>CONCEITO</b>	Método pelo qual todos os gastos do período (custos e despesas) eram apropriados à produção por meio de técnicas de rateio.	Método de custeio que incorpora aos produtos e serviços todos os custos de produção.	Método de custeio que incorpora aos produtos e serviços somente os custos variáveis.	É uma metodologia que surgiu como instrumento da análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.
<b>UTILIZADO PELA CONTABILIDADE</b>	Não encontrado.	Oficial.	Gerencial.	Gerencial.
<b>FINALIDADE</b>	Precificação.	Atender a Legislação tributária e societária, apurar o custo dos produtos e dos departamentos.	Serve como ferramenta para tomada de decisões gerenciais.	Melhoria dos processos e das atividades. Apura o custo dos produtos e dos departamentos.
<b>ATENDE OS PRINCÍPIOS</b>	Não encontrado.	Sim.	Não.	Não encontrado.
<b>CÁLCULO</b>	Despesas e custos eram apropriados na produção.	Despesas separadas dos custos e apropriadas diretamente ao Resultado do Exercício.	Despesas e custos variáveis são alocados aos produtos e os custos fixos são considerados despesas do período.	Os custos ocorrem a partir da execução de atividades (todo e qualquer evento que consome recursos da empresa).
<b>CUSTOS</b>	Não havia separação.	No início não havia separação.	Divisão dos custos em variáveis e fixos.	A execução de atividade determina o consumo dos recursos da empresa, e, portanto, dos custos de produção.
<b>DESPEASAS</b>	Eram irrelevantes.	Relevantes e separadas dos custos.	Divisão das despesas em variáveis e fixas.	Não encontrado, pois baseia-se nos gastos indiretos.

Fonte: Adaptado Oliveira; Perez Jr. 2000; COGAN, Samuel, 2002 apud SOARES; LEAL; SOUSA, 2005, p.8.

O Quadro 1 resume os métodos de custeio apresentando algumas de suas características, dentre elas estão: o período que surgiu cada método de custeio, a época e o ambiente de surgimento, apresenta o conceito de cada método, como são utilizados pela contabilidade, a finalidade de cada método, se atende aos princípios, a forma de cálculo utilizado, como os custos fixos e variáveis são apresentados e se as despesas são inclusas ou

não pelos métodos nos cálculos. Assim percebe-se que os métodos tiveram uma evolução para que as empresas obtivessem informações mais precisas para gerir seu negócio.

## 2.5 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O setor de serviços é caracterizado por ter grande diversidade de atividades, e estas serem distintas entre si no que se refere ao porte, nível tecnológico e densidade de capital. Esta grande variedade de atividades engloba desde os serviços domésticos até transmissão de dados pela internet (LEMOS; ROSA; TAVARES, 2003).

Como o setor de serviços está tendo cada vez mais importância na economia, essas empresas não podem ignorar os custos. O aumento da concorrência deste setor também colaborou para conscientizar os gestores da necessidade da utilização das informações contábeis para melhor planejamento, controle e tomada de decisões (HANSEN; MOWEN, 2010).

Os gerentes devem ter o conhecimento dos custos de fornecerem o serviço e para atribuir um valor ao serviço que a empresa obtenha lucro (VANDERBECK; NAGY, 2001). Para Hansen e Mowen (2010), os custos dos serviços devem ter a mesma possibilidade de serem rastreados do que os custos dos produtos manufaturados.

Desse modo, a principal característica do setor de serviços é ser um benefício intangível, deve ser consumido no momento em que é fornecido e não pode ser estocado (VANDERBECK; NAGY, 2001). Neste mesmo sentido Hansen e Mowen (2010) complementam as características que diferem os serviços dos produtos atribuindo quatro tipos:

- Intangibilidade: a natureza não física de serviços ao comparar com produtos;
- Inseparabilidade: nos serviços a produção e o consumo não podem ser separados;
- Heterogeneidade: a variação no desempenho dos serviços é maior que na produção dos produtos;
- Perecibilidade: os serviços devem ser consumidos no momento em que são fornecidos e não podem ser estocados.

As empresas prestadoras de serviço tendem a ter uma classificação desfavorecida em relação às empresas de manufatura no quesito satisfação dos clientes, isso porque as empresas prestadoras de serviço tem uma maior heterogeneidade de mão de obra (HANSEN; MOWEN, 2010), ou seja, a padronização dos serviços prestados não é igual. Com isso, os clientes muitas vezes não ficam satisfeitos com os serviços a eles prestados.

Neste sentido, para que a realização dos serviços ocorra com sucesso se faz necessária a utilização de materiais de consumo direto, sendo estes a mão de obra que representa três quartos ou mais dos custos totais (VANDERBECK; NAGY, 2001). Borgert e Silva (2005, p. 2) complementam que, “dependendo do tipo de segmento em que se insere a empresa prestadora de serviços, os custos fixos, como depreciação, locação e manutenção, relacionados às instalações e/ou tecnologia, podem compor uma parcela relevante dos custos totais”. Com isso, se faz necessário o estudo mais aprofundado de como gerir os custos em empresas prestadoras de serviços.

### **2.5.1 Gestão de custos em empresas prestadoras de serviços**

As empresas prestadoras de serviços podem dispor de serviços homogêneos e também de serviços diferenciados. Assim, muitas vezes ao oferecerem serviços aos clientes, estes podem se alterar de acordo com o volume e a complexidade, de cliente para cliente. Quando isso ocorre, a empresa prestadora de serviços deve usar o sistema de custeio por ordem – processo por encomenda, da mesma forma que as empresas usam quando produzem produtos diferenciados. Porém, quando os serviços são parecidos ou iguais usa-se o sistema de custeio por processo – processo contínuo (VANDERBECK; NAGY, 2001).

- Sistema de custeio por ordem – processo por encomenda: “é aplicado à empresa cujo sistema produtivo for descontínuo, produzindo bens e serviços não padronizados e, geralmente, sob encomenda específica dos seus clientes” (GALLON; SALAMONI; COSTA, 2005).

- Sistema de custeio por processo – processo contínuo: é aplicado “quando a empresa produz muitas unidades do mesmo produto [...] durante longos períodos” (NOREEN, 2001 apud SIQUEIRA; SALES; LUCENA, 2008, p.2).

Assim, as empresas prestadoras de serviço, após identificarem o tipo de processo mais adequado para as peculiaridades da execução dos seus serviços, podem determinar o sistema de custeio que irão utilizar para mensurar os seus custos com maior eficiência.

As empresas que produzem tanto bens como serviços tem a necessidade de saber o custo de cada produto individual por inúmeras razões, “incluindo análise da rentabilidade e decisões estratégicas com relação ao projeto do produto, precificação e combinação de produtos” (HANSEN; MOWEN, 2010, p. 65).

Para Hansen e Mowen (2010), a gestão dos custos é feita de modo diferente, dependendo do objetivo que se pretende atender. Os autores ainda ressaltam que quando se



fala no custo dos produtos, estes custos são referidos tanto aos produtos tangíveis quanto aos intangíveis.

“Para decisões de precificação, decisões sobre a linha de produtos e análise estratégica da rentabilidade, todos os custos rastreáveis ao longo da cadeia de valores precisam ser atribuídos ao produto. Para decisões estratégicas sobre o projeto do produto e análise tática da rentabilidade é preciso ter os custos para produção, marketing e atendimento ao cliente (incluindo os custos de pós venda do cliente). Para relatórios financeiros externos, as regras e convenções do FASB ditam que apenas os custos da produção sejam usados no cálculo dos custos do produto” (HANSEN; MOWEN, 2010, p. 65).

Com isso, mesmo sendo aplicadas aos produtos estas decisões podem ser usadas nas empresas prestadoras de serviços. Estas empresas possuem dificuldade em achar o preço ideal a ser cobrado dos clientes, isso porque este tipo de trabalho envolve, na maioria da vez, apenas a mão de obra que foi destinada para realizar o serviço (PINTO; PISTORE, 2014). Perez Jr., Oliveira e Costa (2009) destacam que para implantar um sistema é preciso que ocorra um treinamento apropriado de todas as pessoas envolvidas, assim como todo o sistema desenvolvido necessitará de ajustes que apenas serão identificados quando colocado em prática.

Desta forma, através de estudos realizados é possível analisar os sistemas que as empresas prestadoras de serviços utilizam para gerenciar seus custos e tomar decisões.

No estudo de Avelar (2011) intitulado como “A utilização de informações de custos como subsídio à tomada de decisão gerencial em hospitais: estudos de casos múltiplos em Belo Horizonte/MG”, foram pesquisados 5 hospitais, nos quais constatou-se que estes utilizam dos seguintes sistemas de informações: o sistema ERP que são sistemas integrados de gestão, os sistemas específicos que são sistemas isolados (sem integração), o MS-Excel que se refere ao software de planilhas eletrônicas, vários sistemas específicos sem integração e os sistemas de informação manual (sem informatização). Apenas 2 dos hospitais pesquisados utilizam o sistema ERP, porém as informações muitas vezes são decorrentes de outros sistemas, restringindo o acesso a alguma informações. Os hospitais que não utilizam sistema informatizado são prejudicados pela ineficiência no registro e na utilização de informações, principalmente as relacionadas com os custos. Todos os hospitais estudados utilizam o custeio por absorção como critério para gerar as informações de custos utilizadas na tomada de decisão. Porém, muitas vezes as informações de custos normalmente têm um papel limitado em muitas decisões gerenciais, pois, em grande parte, os gestores reconhecem que há possíveis inadequações do sistema de custeio utilizado.

Já Struett e Souza (2002) desenvolveram uma pesquisa para analisar a aplicabilidade do custeio ABC em um hospital, a fim de comparar com o custeio tradicional que o hospital utilizava. Com os resultados da pesquisa constatou-se que o custeio ABC pode ser aplicado em organizações hospitalares e proporciona benefícios para a gestão financeira da organização que não são obtidos com o custeio tradicional.

“Os benefícios proporcionados pelo custeio ABC são: descrição e análise da cadeia de produção dos serviços; a mensuração dos custos é realizada com base no fator de maior correlação de consumo do recurso; o custeio ABC mensura informações financeiras e operacionais e; as informações geradas pelo custeio ABC são mais precisas e confiáveis para a tomada de decisão” (STRUETT; SOUZA, 2002, p.16).

Desse modo, percebe-se através da análise das pesquisas de Avelar (2011) e Struett e Souza (2002), que tanto o custeio por absorção quanto o custeio ABC, podem ser aplicados nas organizações prestadoras de serviços, nestes casos também ao setor hospitalar. Porém, constatou-se que o custeio ABC trás mais benefícios para a este tipo de organização.

Já quando se trata de um sistema de custeio aplicado em um consultório médico, Ambrogini, Albuquerque e Souza (2014) realizaram uma pesquisa a fim de estudar os métodos de custeio por absorção, variável e ABC, e identificar o mais apropriado para aplicar em um consultório médico. Constatou que o consultório possui um sistema de contabilidade simples e é atualizado pela secretária. Primeiramente, realizou-se o cálculo da margem de lucro para cada tipo de custeio, sendo que o custeio ABC tornou-se desnecessário para esta atividade, isso porque quando aplicado a uma única atividade é semelhante ao custeio por absorção. Como custeio variável possibilitou identificar a modalidade de convênio que estava trazendo prejuízo à empresa, assim com este método é possível identificar a utilização improdutiva dos recursos.

Com relação à aplicação de métodos de custeio em academias de ginástica, Coelho (2005) apresenta uma pesquisa realizada na academia Alfa, sendo que são estudados os custeio ABC, por absorção e variável ou direto para utilizar na academia. Como resultado, constatou-se que o método ABC é adequado à empresa, mas a sua implantação requer muito tempo, pelo fato da necessidade de alterar a forma de execução das atividades e modificação da coleta e processamento das informações por parte dos colaboradores. O custeio variável ou direto deve ser utilizado quando o valor dos custos variáveis é mais relevante que o valor dos custos fixos. Como nesta academia a maioria dos custos incorridos são fixos, torna-se inviável a aplicação deste método. Portanto, o custeio por absorção é o mais indicado para a academia

Alfa, pelo fato de informar o custo de cada serviço e a participação deste no faturamento global e é um sistema que atende a legislação fiscal.

Este mesmo resultado é encontrado também na pesquisa de Fiorioli e Müller (2013) feita em uma academia de ginástica. Após ter os valores dos custos fixos, os centros de custos e os critérios de rateio definidos, criou-se “uma matriz em planilha eletrônica para a operacionalização dos cálculos de custos fixos diretos e indiretos de cada centro” (FIORIOI; MÜLLER, 2013, p. 125). Com isso foi utilizado o método da Absorção Total, pois “este se propõe a realizar uma estruturação inicial da sistemática e já demanda alto levantamento de dados” (FIORIOI; MÜLLER, 2013, p.125).

Portanto, após a análise das pesquisas já realizadas sobre a aplicação de métodos de custeio em empresas prestadoras de serviço, é possível identificar que diferentes métodos de custeio podem ser utilizados para a gestão dos custos. Para escolher o método a ser usado na organização é preciso identificar os custos envolvidos e as necessidades da empresa.

Dessa forma, faz-se necessário o estudo das características da organização, neste caso as academias, para identificar as necessidades da empresa a fim de implantar um sistema de custeio.

### **2.5.2 Academias**

A atividade física já existe há muitos anos, desde que o homem descobriu o quanto a prática de exercícios é importante para a sua sobrevivência. O fato das atividades físicas serem praticadas regularmente de acordo com as tradições de cada povo, não a torna semelhante com a “ginástica”, que é praticada nos dias de hoje (PINHEIRO; PIHEIRO, 2006). Assim, nos dias atuais, as pessoas normalmente recorrem às academias para praticar exercícios físicos com o auxílio de um professor, que na grande maioria das vezes ajuda todos os alunos da academia, porém têm aqueles professores que oferecem treinamento personalizado que possuem no máximo dois alunos por aula, conhecidos como *personal trainer*.

Dessa forma, de acordo com Furtado (2009, p. 5), as mudanças que ocorreram na característica das academias podem ser divididas em três estágios:

“Um estágio inicial caracterizado pela afinidade com a área, como principal motivação para a implementação das academias. Por isso, a administração empírica, amadora ou do senso comum preponderava. Um segundo estágio, caracterizado pela mescla entre a afinidade com a área e a inserção das tecnologias da administração em busca de lucros, surgido, principalmente, a partir dos anos 80. E um terceiro

estágio, onde as mais avançadas tecnologias dos instrumentos de produção e da gestão são encontradas nas academias. Há presença da micro-eletrônica nos instrumentos e das mais diversas teorias administrativas de gestão de recursos humanos, de marketing, financeira e contábil, configurando a racionalização nas academias. As academias caracterizadas neste terceiro estágio, as mais avançadas em seu desenvolvimento, denominado de “academias híbridas”.

Estimulados pela melhor qualidade de vida e pelas demais pessoas que almejam pelo padrão de beleza, que é bastante valorizado no Brasil, o setor de academias está crescendo rapidamente (MENDES, 2010). Neste ambiente, os professores precisam ter a criatividade para que as aulas não se tornem repetitivas e cansativas, assim se utilizam de músicas conhecidas e as alteram a cada aula. Isso tudo para que o aluno permaneça frequentando a mesma academia (PINHEIRO; PIHEIRO, 2006).

Neste sentido, as academias de ginástica, lugar privilegiado para prática de exercícios físicos, ganham cada vez mais destaque (FREITAS; SILVA; LÜDORF, 2011), isso porque além dos aspectos relacionados com a aparência, as academias de ginástica também proporcionam a convivência com outras pessoas, o que ocasiona em amizades e consequentemente aumento da autoestima.

Para que as academias ofereçam um ambiente adequado para seus clientes é necessário ter os equipamentos essenciais para a prática dos exercícios físicos, espaço para que as pessoas possam circular, sendo que estes espaços devem ser divididos de acordo com os tipos de exercícios. Para entender melhor uma academia serão analisadas pesquisas que foram realizadas em organizações deste setor, nas quais são apresentados os equipamentos que compõe uma academia e o espaço interno.

Na pesquisa realizada por Coelho (2005) na academia Alfa, foi constatado que a academia está dividida em recepção, área de musculação, área de *jiu-jitsu* e área de aeróbica. A área total da academia é de 263,76 m<sup>2</sup>, divididos em dois andares. Existe uma sala de 32,3 m<sup>2</sup> para as atividades de *jiu-jitsu*, outra de 41,9 m<sup>2</sup> para as atividades de ginástica aeróbica, os vestiários têm 9 m<sup>2</sup> cada um totalizando 18 m<sup>2</sup>, a recepção tem 4 m<sup>2</sup>, e o restante da estrutura, 167,56 m<sup>2</sup>, é utilizada pelas atividades de musculação. A área de *jiu-jitsu* é composta por: 1 tatame (30m<sup>2</sup>), 3 ventiladores 500 W e 12 espelhos de parede de 2m<sup>2</sup>. A área de ginástica aeróbica possui: 1 Aparelho de som Aiwa, 3 ventiladores 500 W e 14 espelhos de parede de 2m<sup>2</sup>. A área de musculação é composta por: 4 ventiladores 500 W, 10 espelhos de parede de 2m<sup>2</sup>, 1 Televisão 14 polegadas Panasonic, 4 Esteiras elétricas controle cardíaco, 2 Elíptico Magnético, 2 Bicicletas com controle cardíaco, 1 Leg Press 180°, 1 Leg Press 45°, 1 Vita mult (agachamento guiado), 1 Remada, 1 Abdominal máquina, 1 Puxador vertical, 1 Peitoral

Dorsal, 1 Cross over, 1 Extensora, 1 Adutor, 1 Abdutor, 2 Supino reto / inclinado, 6 Barra 0,30 cm, 4 Barra 0,40 cm, 2 Barra 1,20 cm, 3 Barra 1.80 cm, 228 kg Jogo de alteres com peso fixo. A recepção possui Mesa com 2 gavetas cor creme, Computador Pentium 350, com HD 10 Gb, 128 MB de RAM, monitor 14" Samsung colorido (comprado usado) e Telefone Panasonic sem fio.

Já na pesquisa desenvolvida por Kmita et al. (2001) foi feito um estudo em uma academia, sendo que foi identificado uma grande concentração de equipamentos (96 ao todo) na sala musculação, para diversos tipos de exercícios: Transport (6), step reg eletrônica (1), bicicletas ergométricas (27), esteira para correr (1), esteira para andar (10), roldana alta (3), flight (2), agachamento (2), leg press (2), remador de apoio (2), remador direto (3), roldanas fixas (10), extensores de perna (2), abdutores (2), ap de panturrilha (2), ap de flexão em pé (2), ap flexão sentado (2), rosca scott (1), roldo individual (8). Já na sala de exercícios de solo estão dispostos 17 equipamentos: elevação lateral (2), tríceps francês (2), meio desenvolvimento (2), flight em pé (1), aparelho de 4 apoios (1), pullover (1), barra fixa/paralela (2), espaldar (2), aparelhos abdominais (3), step mecânico (1). Para medir a área ocupada por cada usuário da academia desenvolveu-se parâmetros antropométricos que apresentam percentis, sendo que estes expressam porcentagem de pessoas pertencentes a uma dada população que têm determinada dimensão corporal. Os percentis que são utilizados em projetos são o 5 (mínimo) e o 95 (máximo) para que possa ser contemplada 90% da população no projeto, como é observado no Quadro 2.

Quadro 2 - Apresenta intervalo para braços estendidos sobre a cabeça e lateralmente

PARTES	CENTÍMETROS
Braços estendidos sobre a cabeça (homens)	Percentil 5 – 203,2 Percentil 95 – 232,4
Braços estendidos sobre a cabeça (mulheres)	Percentil 5 – 190,5 Percentil 95 – 221,0
Largura com os braços estendidos lateralmente (homens)	Percentil 5 – 147,3 Percentil 95 – 172,7
Largura com os braços estendidos lateralmente (mulheres)	Percentil 5 – 137,2 Percentil 95 – 193,0

Fonte: Panero; Zelnick (1993, apud KMITA et al., 2001, p.3)

Com isso é possível identificar quantas pessoas e equipamentos podem ocupar a academia, tendo com base sua área, pois cada indivíduo precisa de espaço para se movimentar no momento da realização dos exercícios e também para trocar de aparelho.

Já na pesquisa realizada por Maciel (2007) em 3 academias distintas em seu tamanho, sendo uma de pequeno porte, uma de médio porte e uma de grande porte, foi identificado os equipamentos existentes em cada uma das academias.

A academia de pequeno porte possui os seguintes aparelhos: voador, remada seca, puxador costas, puxador convergente, mesa flexora, desenvolvimento convergente, supino reto, supino convergente, prancha abdominal, extensor, adutor, flexor em pé, sentadilha, abductor, bíceps máquina, banco scott, supino inclinado, leg press 45°, agachamento, panturrilha sentado, cross over (2), bancos para exercício, espaldar, panturrilha máquina, aparelhos para abdominal, esteira (5), bicicletas ergométricas (4), bancada para pesos e alteres e porta barras (MACIEL, 2007).

A academia de médio porte possui os seguintes aparelhos: agachamento, supino reto, banco para exercícios, banco para supino, supino inclinado, glúteo máquina, panturrilha sentado, banco scott (2), transport, remada seca, puxador convergente, leg press 45°, leg sentado, mesa flexora, voador, puxador costas, peck deck, cadeira extensora, cadeira abductora, cadeira adutora, cross over, espaldar, prancha abdominal, esteiras (7), bicicletas ergométricas (3), bancada para pesos e alteres e porta barras (MACIEL, 2007).

A academia de grande porte possui os seguintes aparelhos: abductor (2), flexor sentado, cadeira extensora, voador, remada, prancha inclinada, tríceps pulley, mesa flexora, francês máquina, gráviton, adutor (2), glúteo máquina, puxador, leg sentado, supino, abdominal máquina, banco para remada, supino reto, supino inclinado, leg 60°, leg 90°, puxador, cross over, bíceps máquina, panturrilha sentado, agachamento máquina, supino inclinado, rosca scott, banco supino, banco para exercício (3), puxador convergente, banco para lombar, espaldar, transport, esteira (9), bicicletas ergométricas (4), bancada para pesos e alteres e porta barras (MACIEL, 2007).

Pode-se perceber que as academias estudadas nas duas pesquisas possuem, em sua maioria, equipamentos iguais. Para que os clientes da academia possam circular entre estes aparelhos é importante ter a área de segurança que é de 0,4 m entre cada aparelho.

Para desenvolver as atividades nas academias tem-se gastos e a partir destes é formado o preço da prestação dos serviços. No estudo intitulado como “Desenvolvimento de um sistema de custeio para uma pequena empresa do setor de serviços” desenvolvido em uma academia de Porto Alegre por Fiorioli e Müller (2013) é demonstrado que as academias

possuem os seguintes custos variáveis: Professores, Anúncios, Bonificações, Água, Energia Elétrica, Informática, Material de Escritório, Material de Limpeza e Manutenção. Já os custos fixos identificados foram:

- Aluguel: Aluguel, IPTU;
- Assessoria: Jurídica, Contábil, de Informática;
- Benefícios: Vale Transporte, Plano de Saúde, Seguros;
- Bonificações: Bonificações por volume de vendas;
- Comunicação: Anúncios, Rádio, Publicidade;
- Depreciação: de Equipamentos de Musculação, de Bicicletas, de Esteiras, etc.;
- Despesas com Pessoal:
- Salários, Pró-labore, FGTS, INSS, Provisões;
- Encargos: sobre financiamentos, despesas bancárias;
- Manutenção: de Equipamentos de Musculação, de Bicicletas, de Esteiras, etc.;
- Materiais: de Limpeza, de Escritório;
- Telefone: Fixo, Celulares;
- Terceiros: Professores contratados por hora;
- Outros custos Operacionais: outros custos operacionais;
- Despesas Gerais: outras despesas administrativas.

Na pesquisa desenvolvida na academia Alfa por Coelho (2005) foram identificadas as despesas com: telefone, internet, propaganda, limpeza do estabelecimento e o valor dos honorários contábeis e os seguintes custos:

- Aluguel (energia elétrica e água),
- Mão-de-obra autônoma e bolsa auxílio,
- Pró-labores,
- Encargos Sociais,
- Depreciação dos Equipamentos,
- Depreciação dos Móveis e Utensílios,
- Depreciação do Computador e Periféricos,
- Depreciação das Benfeitorias em Imóvel de Terceiro,
- Manutenção dos Equipamentos.

Já no estudo desenvolvido por Raupp e Estanislau (2013) em uma empresa do segmento de atividades físicas, constataram que esta empresa possui os seguintes custos e despesas:

Despesas Administrativas Fixas: Serviços de telefonia, Internet, Propaganda, Honorários contábeis, Aquisição de equipamentos, Outros.

Despesas Administrativas Variáveis: Despesas com combustíveis, Manutenção de equipamentos, Outros.

Custos Indiretos: Aluguel, Serviços de energia elétrica, Materiais de limpeza.

Custos Diretos: Pró-labores (sócios-professores), Manutenção de equipamentos, Depreciação.

Ao analisar os tipos de gastos encontrados nas pesquisas analisadas, percebe-se que as 3 academias possuem os gastos similares, podendo assim utilizar um mesmo sistema de gestão dos custos.

Como não foi encontrado estudo sobre custos em academias que oferecem treinamento personalizado, posteriormente será estudado o trabalho de um *personal trainer*. Dessa forma, o treinamento personalizado está se tornando cada vez mais frequente nas academias, ainda mais com a repercussão nos meios de comunicação sobre atividade física orientada e individual para cada aluno, que é dirigida por um *personal trainer* (BOSSLE; FRAGA, 2011).

### **2.5.3 *Personal trainer***

Como já foi mencionado, a prática de exercícios físicos está se tornando cada vez mais frequente tanto nas academias, como também nas ruas e nos clubes. Em toda a parte é possível observar alguém se exercitando por diversas finalidades. Desse modo, o que está cada vez mais frequente é a presença de um instrutor que auxilia uma ou duas pessoas oferecendo treinamento personalizado, dedicação total, com aulas programadas e prescritas por ele, este treinador é chamado de *personal trainer* (KASSAB, 2012).

Para Oliveira (1999 apud PINHEIRO, 2000), *personal trainer* é formado em Educação Física, licenciatura ou bacharelado, e atua como profissional de fitness, sendo que o treinamento dos alunos é individual e personalizado. Os exercícios são elaborados pelo próprio profissional com base nos conhecimentos adquiridos na formação acadêmica e no que o aluno necessita.

Pinheiro (2000) complementa que o *personal trainer* aparece como um sinal para que a Educação Física possa acompanhar a evolução social, sendo que os indivíduos são tratados de maneira personalizada com treinamentos individuais.

Desse modo, o *personal trainer* não deve se preocupar somente em “desenvolver a característica de professor, técnico e autoritário, pois seu aluno quer ser cuidado e até mesmo



cobrado, porém, com certos graus de liberdade além é claro de querer resultados imediatos” (KASSAB, 2012, p.21). Assim, o *personal* precisa saber lidar com os alunos de modo que estes não desistam do treinamento mesmo que os resultados esperados demorem a aparecer.

As academias de treinamento personalizado estão expandindo cada vez mais, e conseqüentemente o *personal trainer* veio para ficar nas academias, por ser uma forma de realizar exercícios físicos que proporcionem uma melhor qualidade de vida, pelo fato de o próprio professor controlar e auxiliar na realização das atividades.

Através deste levantamento bibliográfico percebe-se que as academias, principalmente as que oferecem treinamento personalizado, estão ganhando cada vez mais espaço no mercado. Dessa forma, é importante ter uma boa gestão de custos para controlar os gastos.

Dessa forma, buscou-se fazer um apanhado geral estudando, primeiramente como ocorreu o surgimento e a evolução da contabilidade. Em seguida, apresentou-se a classificação dos custos para que se possa rateá-los para a utilização nos métodos de custeio, sendo que foram expostos os quatro principais métodos de custeio (Por Absorção, Direto ou Variável, RKW, ABC).

Neste sentido, como a pesquisa irá trabalhar com academias que oferecem treinamento personalizado fez-se necessário estudar o setor de prestação de serviços, caracterizar academias e também *personal trainer*. A partir destes estudos será escolhido o método de custeio que melhor se identifica com esse tipo de empresa. Sendo que para por em prática esta pesquisa será necessário aplicar uma metodologia.

### 3 METODOLOGIA

Este capítulo está destinado a descrever a classificação dessa pesquisa, como será conduzida e orientar na coleta e análise dos dados, para que se possa responder o problema proposto. Para Marconi e Lakatos (2010), o método é o conjunto de atividades desempenhadas para atingir o objetivo traçado minimizando os erros e ajudando na tomada de decisões.

#### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DA METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa se caracteriza como descritiva, que de acordo com Cooper e Schindler (2011) visa à descrição de fatos ou características da amostra da pesquisa. Malhotra (2012) complementa que neste tipo de pesquisa é possível descrever características de grupos relevantes. Portanto, este trabalho se propõe a descrever o método de custeio mais adequado para as academias de treinamento personalizado, tendo por base o estudo dos quatro métodos de custeio mais usados (por absorção, variável ou direto, RKW e ABC).

A abordagem desta pesquisa é caracterizada como qualitativa, que de acordo com Malhotra (2010, p.110) “proporciona melhor visão e compreensão do contexto do problema” e a análise dos dados não é estatística.

Com o propósito de identificar o método de custeio mais adequado para ser utilizado em academias de treinamento personalizado, o procedimento a ser usado é um estudo bibliométrico para aprofundar os conhecimentos. Segundo Araújo (2006) um estudo bibliométrico é uma técnica de mensuração de índices aplicada em livros, artigos ou textos, alastrando o conhecimento científico.

Cunha (1985, p.37 apud MACEDO, 2011, p.5) ressalta que a bibliometria é:

“um método de pesquisa que permite encontrar uma quantidade restrita de periódicos essenciais (denominados nucleares) que se supõe possuir os artigos mais relevantes publicados sobre um determinado assunto, partindo da prática estabelecida na comunidade científica de fornecer as referências bibliográficas de qualquer trabalho”.

Portanto, esta pesquisa será baseada em materiais já publicados sobre o tema, como artigos, livros, TCC, com o objetivo de aprofundar o conhecimento sobre o assunto a fim de

escolher o método de custeio que melhor se adapte as academias de treinamento personalizado.

### 3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para identificar as peculiaridades das academias (primeiro objetivo específico), fez-se uma pesquisa em dados secundários, sendo estes artigos e revistas online da área. Para isso realizou-se uma busca rápida a fim de encontrar artigos que trazem as características das academias, sendo que no quadro XXX pode-se observar os periódicos pesquisados, com as seguintes palavras “academias”, “métodos de custeio para academias”, “academias de treinamento personalizado”, “prestadora de serviços”, “serviços”, “setor de serviços”. Os dados secundários são aqueles que foram coletados por outros pesquisadores a fim de alcançar seu respectivo objetivo, com a utilização destes dados tem-se economia de tempo e dinheiro, ou seja, é preciso apenas pesquisar e anotar as informações essenciais (AAKER; KUMER; DAY, 2011).

Quadro 3: Relação de periódicos pesquisados sobre características das academias.

PERIÓDICOS	Nº de artigos sobre características das academias
Google Acadêmico	2
Revista Scielo	0
Enanpad	0
Revista Eletrônica de Administração	0
Enegep	2
Congresso Internacional de Educação Física	1
Revista movimento	0
Revista Pensar a Prática	0
Revista Brasileiro de Ciências do Esporte	0
Revista da Educação Física/UEM	0
Revista Brasileira de Educação Física e Esporte	0

Fonte: Elaborado pela autora, 2015.

Após conhecer as características das academias, foram estudados os principais métodos de custeios (segundo objetivo específico) através de pesquisa em livros e artigos da área, ou seja, foi realizada uma pesquisa bibliográfica. Este tipo de pesquisa é feita com base

em “livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos” (GIL, 2010, p.29). De acordo com Gil (2010) esta forma prévia de obtenção de conhecimento deve ser realizada na grande maioria das pesquisas acadêmicas.

Tendo conhecimento dos métodos de custeio, realizou-se uma pesquisa para verificar o método que melhor se adapte à atividade em estudo (terceiro objetivo específico). Assim, realizou-se uma busca na internet para encontrar artigos para serem analisados nesta pesquisa, sendo que no quadro XXX é possível observar os periódicos e sites pesquisados, com as seguintes palavras “academias”, “métodos de custeio”, “métodos de custeio para academias”, “academias de treinamento personalizado”, “custeio”, “custos”, “prestação de serviços”, “prestadora de serviços”, “serviço”. A partir da análise dos artigos encontrados nesta busca foi possível escolher o método de custeio que melhor se adapte as academias de treinamento personalizado.

Quadro 4: Relação de periódicos pesquisados sobre custos em academias

PERIÓDICOS	Nº de artigos custos em academias
Google Acadêmico	2
Revista Scielo	0
Enanpad	0
Revista Eletrônica de Administração	0
Enegep	1
Congresso Brasileiro de custos	1
Controladoria e Contabilidade	0
RAUSP-e	0
Revista Contabilidade & Finanças	0
RAC Eletrônica	0
RAE Eletrônica	0
,REAd	0

Fonte: Elaborado pela autora, 2015.

Após identificar as características da academia e escolher do método de custeio, o próximo passo foi elaborar e sugerir controles para a utilização em sistemas de custeios compatíveis com a atividade (quarto e quinto objetivo específico). Para isso foram elaborados relatórios gerenciais para auxiliar nas decisões, sendo estes compostos pelo Demonstrativo de Resultados do Exercício, cálculo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio.

### 3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Com a realização de busca na internet foram encontrados dois artigos e um TCC que serviram de base para a análise dos resultados. Estes achados com a pesquisa foram analisados individualmente, sendo que a principal característica observada foi o sistema de custeio escolhido e a metodologia de implantação deste sistema nas academias. Também foi encontrado um artigo que esboça uma metodologia de implantação de sistema de custeio em empresas prestadoras de serviço.

Após analisar a metodologia de implantação de sistema de custeio nos artigos, realizou-se uma proposta para implantação de sistema de custeio em academias de treinamento personalizado.

Posteriormente, as etapas da implantação foram explicadas tendo como base os dados coletados nos artigos pesquisados. Para identificar as características das academias, sendo este o primeiro objetivo específico, foram utilizados os artigos encontrados através da pesquisa na internet. Dessa mesma forma, os dados secundários, que inclui os custos, as despesas e as receitas, obtidos das pesquisas em artigos foram analisados e comparados, a fim de ter a informação completa de todos os custos, despesas e receitas de uma academia.

Após conhecer as características da empresa e obtenção dos dados secundários realizou-se o estudo dos principais métodos de custeio, com o intuito de alcançar o segundo objetivo específico. Conseqüentemente, estes métodos foram analisados para verificar o que melhor se adapta a esse tipo de atividade, para assim atingir o terceiro objetivo específico.

Dessa forma, os dados foram tabulados e classificados em custos (fixos ou variáveis e diretos ou indiretos) ou despesas, em uma tabela do “Microsoft Office Word 2010™”. Na etapa de classificação das informações coletadas nos artigos houve interferência da pesquisadora, ou seja, a interpretação dos dados foi de acordo com o conhecimento da mesma (GONSALVES, 2007).

Posteriormente, foi realizada a tabulação dos dados no método de custeio que foi identificado como mais adequado para este tipo de atividade, assim foram elaborados e sugeridos relatórios de controles para a utilização pelas empresas para aplicação do sistema de custeio sugerido, sendo assim atingidos os dois últimos objetivos específicos. Os relatórios são compostos pelo Demonstrativo de Resultados do Exercício, cálculo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio. Por fim, os resultados obtidos com a aplicação do sistema de custeio foram analisados para ser possível sugerir melhorias para a empresa.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo serão apresentados os principais resultados desta pesquisa. O capítulo se divide em 2 secções, sendo que na primeira secção será analisada a implantação de sistemas de custeio em pesquisas que foram realizadas em academias. Em seguida será analisada a metodologia para implantação de métodos de custeio em empresas prestadoras de serviços. Posteriormente será proposta uma metodologia para implantar um sistema de custeio em academias de treinamento personalizado, tendo como base os estudos realizados.

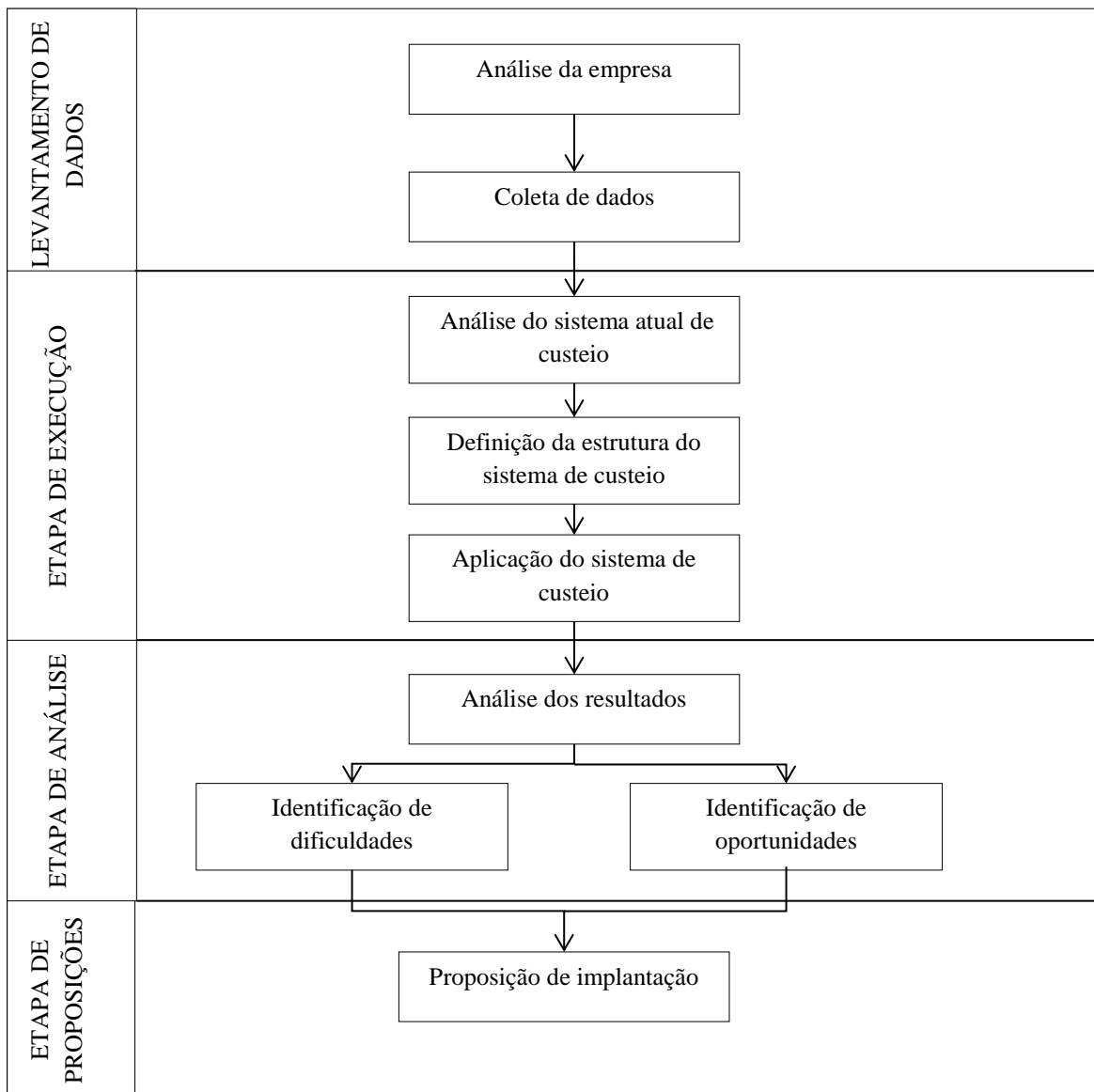
### 4.1 IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTEIO

A análise dos resultados é baseada nos estudos encontrados sobre aplicação de métodos de custeio em academias de ginástica e em uma metodologia de implantação de sistemas de custeio no setor de serviços. Estes estudos servirão de base para realizar uma proposta para implantação do método de custeio em academias de treinamento personalizado.

#### 4.1.1 Implantação de métodos de custeio por Fiorioli e Müller (2013)

Este estudo foi realizado em uma academia de Porto Alegre, sendo que, esta oferece aulas de ginástica, *jiu-jitsu*, judô e musculação. Para a realização da pesquisa Fiorioli e Müller (2013) optaram por elaborar uma estrutura de trabalho, sendo dividida em 4 etapas, que podem ser observadas na Figura 4. Na primeira etapa foi analisada a empresa e coletados os dados para ser possível passar para próxima etapa. Na segunda etapa é realizado o estudo do método de custeio já utilizado na empresa e posteriormente é definido e aplicado o sistema de custeio. Em seguida, é realizada a etapa de análise dos resultados do sistema, identificando as dificuldades e as oportunidades surgidas com a aplicação desse sistema. Na quarta etapa, é a implantação do sistema com base na análise realizada.

Figura 4 - Estrutura da sistemática proposta



Fonte: adaptado de Silva (2011, apud FIORIOLLI, MÜLLER, p.121, 2013).

Na etapa de levantamento de dados, foram coletados os dados do fluxo de caixa, do organograma e do layout da empresa, a fim de definir a abordagem inicial para adotar. Partindo para a etapa de execução, primeiramente foi analisado o sistema de custeio atual da empresa. Para isso foram analisados os fluxos de caixa, sendo que os valores foram categorizados conforme os critérios já existentes na academia. Posteriormente, foi realizada a separação dos custos em fixos e variáveis. Os preços pagos pelos clientes também foram analisados em função de terem diferentes pacotes e os preços serem distintos conforme cada pacote. Dessa forma, uma média ponderada foi calculada utilizando-se os preços cobrados em

cada pacote e o número de pacotes vendidos no período da pesquisa (FIORIOILLI, MÜLLER, 2013).

Fiorioli e Müller (2013) avaliaram ser mais adequada a utilização do princípio de absorção total pelo fato de ser realizada uma estruturação inicial da sistemática o que precisa de levantamento de dados. Após o levantamento dos dados foi definido que o centro de custos seria baseado no layout da academia, sendo determinadas 3 áreas: comercial, administrativa e operacional. Posteriormente foram definidos os critérios de rateio de primeiro e segundo níveis. Os critérios criados foram: Área, Aulas, Terceiros, Bonificações, Equipamentos, Financeiro, Funcionários, Telefone, Tempo e Operações. O centro de custos Comercial não foi rateado entre os outros centros de custos por não existir uma prestação de serviço do centro de custo comercial para os operacionais. Foram definidos também os custos fixos para rateio nos centros de custos.

Com o valor dos custos fixos em mãos, os centros de custos e os critérios de rateios definidos, Fiorioli e Müller (2013) criaram uma matriz em planilha eletrônica para realizar os cálculos dos custos em cada centro. Os custos foram alocados aos diferentes serviços que a academia oferece. Já os custos variáveis por cliente foram alocados diretamente a cada serviço prestado. Foram calculados também os Pontos de Equilíbrio Financeiro, Contábil e Econômico a partir dos custos variáveis e dos custos fixos de cada serviço. Em seguida foi elaborado o Demonstrativo de Resultados, com base na renda bruta média do período, dos custos variáveis, dos custos fixos diretos, dos custos fixos indiretos, e das deduções. Na etapa de análise foram analisados os resultados encontrados na etapa de execução e indicadas possíveis melhorias que devem ser feitas na empresa.

Na etapa de proposições Fiorioli e Müller (2013) ressaltaram alguns pontos que deveriam ser melhorados. Um deles é referente à política de preços que precisa ser revisada analisando os percentuais médios de clientes para obter um valor atraente para a empresa. Outro é em relação aos custos do Centro de custos, principalmente do aluguel e depreciação estão elevados e são difíceis de diminuir, assim a alternativa para reduzir gastos seria reduzir outros custos. Também verificou-se a necessidade de uma estruturação do controle financeiro, pois os dados da empresa são registrados de maneira genérica dificultando uma análise mais profunda dos custos. Desse modo, este estudo trouxe benefícios para os gestores da academia, pois as análises foram feitas com base em dados concretos, mostrando a situação real da academia e proporcionou assim tomada de decisões estratégicas e gerenciais com base nas informações geradas pelo sistema.



Neste caso, para utilizar o custeio por absorção os autores deveriam ter classificado os custos em diretos e indiretos para seguir os critérios que foram apresentados anteriormente na Revisão da Literatura. Dessa forma que foi realizada a classificação o método de custeio RKW seria o mais apropriado, pelo fato de a empresa ter sido dividida em centros de custos. Com a utilização do método RKW para realizar os rateios, tem-se os custos de “produzir e vender”, sendo assim é apenas necessário acrescentar a margem de lucro que se deseja para obter o preço de venda do produto, pois considera o rateio dos custos e as despesas totais (MARTINS, 2010). Este método também é usado para fins de análise gerencial e controle dos custos (OLIVEIRA, 2010 apud TEDESCO; SILVEIRA, 2011).

#### 4.1.2 Implantação de método de custeio por Coelho (2005)

Para a implantação de um sistema de custeio na academia Alfa, Coelho (2005) sugeriu uma proposta, que está simplificada no Quadro 3 a seguir.

Quadro 5 - Proposta de implantação do sistema de custeio na academia Alfa

Etapa	Tarefa	Ações
1	Identificar a empresa	- Caracterizar a empresa - Identificar os serviços oferecidos - Especificar os bens da empresa
2	Definir o sistema de custeio	- Identificar as necessidades - Analisar os sistemas de custeio - Escolher o sistema de custeio
3	Coletar dados da empresa	- Coletar os dados (custos, despesas, receitas)
4	Implantar o sistema de custeio	- Apropriar e ratear os custos - Desenvolver a DRE
5	Apresentar os resultados	- Demonstrar os resultados - Apresentar sugestões de mudanças

Fonte: Elaborado pela autora, 2015, baseado em Coelho (2005).

Primeiramente Coelho (2005), caracteriza a academia Alfa, especificando sua área, a faixa etária de seus alunos, os serviços que disponibiliza e a estrutura da empresa para atender seus clientes, sendo que a academia oferece aulas de ginástica aeróbica, *jiu-jitsu* e musculação.

Para escolher o método de custeio para ser utilizado na academia Alfa analisou-se o custeio por absorção, ABC e direto. Assim, dentre os métodos de custeio apresentados, verificou-se que o custeio ABC é apropriado para a empresa. Porém, como requer muito tempo para sua implantação em função da reorganização das atividades, não se torna viável.

O método direto deve ser usado quando se percebe que o valor dos custos variáveis são mais relevantes que os custos fixos, não sendo o caso desta academia. Pois possui um valor maior de custos fixos, tornando inviável a aplicação desse método. Já o custeio por absorção atende a legislação fiscal e informa os custos dos serviços prestados auxiliando o gestor na tomada de decisões a fim de aumentar o lucro (COELHO, 2005).

Posteriormente, foram identificados todos os custos e despesas que a academia possui para prestar os serviços. Os custos diretos foram apropriados aos 3 serviços (*jiu-jitsu*, aeróbica e musculação) disponibilizados na empresa. Já os custos indiretos foram rateados da seguinte forma: o aluguel e as benfeitorias forma rateadas de acordo com a área física utilizada por cada atividade; os custos das áreas de recepção e vestiários foram rateados pela quantidade de alunos matriculados em cada modalidade. Após isso, foram analisadas os 3 serviços com seus respectivos custos, a fim de verificar qual está trazendo um maior retorno para a academia (COELHO, 2005).

Com a análise dos custos, percebeu-se que a academia nos períodos de baixa procura, precisa ter no mínimo 20 alunos de *jiu-jitsu*, 49 de ginástica aeróbica e 138 de musculação, para que todas as despesas sejam pagas, ou seja, este é o ponto de equilíbrio da academia. No momento da pesquisa a academia possuía 100 alunos de *jiu-jitsu*, 88 de ginástica aeróbica e 203 de musculação, o que indica que a academia está obtendo lucro. Dessa forma, o sistema proposto pode ser útil para mensurar as atividades que são viáveis ou inviáveis para a operação da Academia (COELHO, 2005).

O método por absorção foi aplicado seguindo as regras apresentadas anteriormente, porém, o autor deveria ter justificado melhor a escolha do método, com base em estudos já realizados na área, para posteriormente aplicar à academia.

#### **4.1.3 Implantação de método de custeio por Raupp e Estanislau (2013)**

Raupp e Estanislau (2013) propuseram a implantação do método de custeio por absorção em uma empresa do segmento de atividades físicas, que oferece treinamento funcional e aulas de artes marciais (*jiu-jitsu* e muay tai). Para tanto a proposta contemplou as seguintes etapas que podem ser observadas no Quadro 4.

Quadro 6 - Proposta de implantação do custeio por absorção em uma empresa do segmento de atividades físicas

Etapa	Tarefa
1	Identificação da empresa
2	Identificação e classificação dos gastos
3	Alocação dos custos e despesas
4	Identificação dos gastos e lucratividade por produto
5	Resultados líquidos dos produtos

Fonte: Elaborado pela autora, 2015, com base em Raupp e Estanislau (2013).

Primeiramente é realizada a apresentação da empresa e em seguida é feito o levantamento dos gastos e os mesmos são classificados. A próxima etapa é a de alocação dos custos diretos aos produtos. Posteriormente é realizada a alocação dos custos indiretos utilizando o critério de rateio do tempo semanal de utilização em horas do espaço físico. Para identificar os gastos totais de cada serviço, as despesas também foram alocadas aos serviços, sendo que para isso foi utilizado o mesmo método de rateio dos custos indiretos. Com o somatório dos valores do custo direto, custo indireto e despesas alocadas a cada serviço foi possível identificar o gasto total por serviço. Também foi obtido o resultado líquido por produto, a partir do valor da receita média por produto (RAUPP; ESTANISLAU, 2013).

O critério utilizado por Raupp e Estanislau (2013) para por em prática o método de custeio por absorção é compatível com o que foi apresentado no tópico da revisão da literatura, porém faltou uma análise mais profunda dos resultados encontrados.

#### 4.1.4 Metodologia para implantar um sistema de custeio em organizações prestadoras de serviço

Para implantar um método de custeio em empresas prestadoras de serviços Souza et al. (2008) desenvolveu uma metodologia que está dividida em (7) sete etapas, que podem ser adaptadas de acordo com cada organização, conforme apresentado no Quadro 5.

Quadro 7 - Metodologia de implantação de sistemas de custeio para o setor de serviço

Etapa	Tarefa (implantação)	Ações
1	Diagnosticar a situação	* Analisar a situação financeira da empresa * Descrever as atividades da empresa * Identificar a avaliar a necessidade da implantação
2	Definir os objetivos	* Formular os objetivos * Definir o que se espera conseguir com a implantação * Definir o sistema de custeio a ser utilizado

Continua...

...continuação

3	Planejar o sistema de custeio	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Orçar os custos da implantação</li> <li>* Obter apoio e compromisso da administração e dos usuários</li> <li>* Elaborar o modelo do sistema de custeio</li> <li>* Identificar os custos</li> <li>* Detalhar os meios de coleta de dados</li> <li>* Definir o software a ser utilizado</li> <li>* Definir a estratégia de implantação</li> <li>* Treinar os funcionários da implantação</li> </ul>
4	Implantar o sistema de custeio	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Coletar os dados</li> <li>* Processar os dados</li> </ul>
5	Apresentar os resultados	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Preparar relatórios gerenciais</li> <li>* Interpretar os resultados</li> <li>* Apresentar os resultados</li> <li>* Avaliar o trabalho elaborado</li> <li>* Validar o sistema de custeio</li> </ul>
6	Apresentar medidas de melhoria	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Realizar simulações para as medidas de melhoria</li> <li>* Implantar as medidas de melhoria</li> </ul>
7	Gerar relatórios gerenciais para a tomada de decisão	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Preparar novos relatórios gerenciais</li> <li>* Reinterpretar os resultados</li> <li>* Reapresentar os resultados</li> <li>* Reavaliar o trabalho</li> <li>* Atualizar e aperfeiçoar o sistema sempre que necessário</li> </ul>

Fonte: Souza et al. (2008 p. 11)

Na etapa 1 da proposta de metodologia, consideram-se as atividades para diagnóstico da situação, desse modo é analisada a real necessidade da organização em implantar um sistema. É preciso definir os objetivos para a implantação do sistema (etapa 2), sendo que estes devem ser coerentes com às necessidades identificadas. Na etapa 3 acontece o planejamento das ações para que se possa executar a implantação do sistema de custeio. A etapa 4 é a implementação do sistema de custeio que são definidos os meios de coleta e processamento dos dados. Na etapa 5 serão apresentados os resultados para que se possa avaliar e validar o sistema de custeio. Após essa avaliação, serão apresentadas medidas de melhoria (etapa 6) para serem implantadas e o sistema seja reavaliado. Na última etapa (etapa 7), são gerados relatórios gerenciais para a tomada de decisões, que disponibilizarão informações que permite nova interpretação e apresentação dos resultados. Observa-se que o sistema de custeio precisará ser atualizado e aperfeiçoado sempre que necessário (SOUZA et al., 2008).

Dessa forma, toda a metodologia proposta deve seguir etapas para que se consiga atingir o objetivo proposto. Para isso, seria importante por em prática está metodologia a fim de verificar se é adequada para ser implantada no setor de serviços.

Fiorioli e Müller (2013) complementam que é comum a adaptação e combinação dos métodos de custeio para atender as necessidades das empresas e obter melhores resultados, uma vez que estes métodos possuem limitações.

## 4.2 PROPOSTA DE UMA METODOLOGIA PARA IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTEIO

Com base na literatura pesquisada, observa-se que os modos com que cada autor implantou o método de custeio são diferentes, embora algumas etapas sejam similares ou iguais. Dessa forma, tendo como base os estudos de Fiorioli e Müller (2013), Coelho (2005), Raupp e Estanislau (2013) e Souza et al. (2008), e da pesquisa sobre o setor de serviços, principalmente em academia e suas necessidades, elaborou-se uma proposta de metodologia de implantação de sistemas de custeio para o setor de academias de treinamento personalizado, para ser realizado em 5 etapas conforme apresentado no Quadro 6.

Quadro 8 - Metodologia para implantação de sistema de custeio em academias de treinamento personalizado

<b>Etapa</b>	<b>Tarefa (implantação)</b>	<b>Ações</b>
1	Análise da empresa	* Descrever a empresa * Identificar as necessidades da implantação * Coletar os dados
2	Definir o sistema de custeio	* Orçar os custos da implantação * Definir o que se espera conseguir com a implantação * Definir o sistema de custeio a ser utilizado
3	Implantar o sistema de custeio	* Processar os dados coletados
4	Gerar relatórios gerenciais para a tomada de decisão	* Preparar relatórios gerenciais
5	Analisar os resultados	* Apresentar os resultados * Apresentar melhorias

Fonte: Elaborado pela autora, 2015.

Na primeira etapa será feita a caracterização da empresa, sendo que será analisada a importância de implantação de sistemas de custeio em empresas prestadoras de serviços, mais especificamente em academias de treinamento personalizado. Nesta etapa também serão coletados os dados da empresa (custos, despesas, receitas) para que se possa classificá-los, o que auxiliará na escolha do método de custeio. Antes de definir o método de custeio a ser utilizado é preciso saber quanto a empresa está disposta a pagar pelo sistema e os benefícios que o sistema deverá trazer para a empresa. Após estes estudos é possível escolher o método de custeio mais adequado para este tipo de empresa. O próximo passo é processar os dados coletados, distribuindo-os no método de custeio escolhido. O sistema de custeio auxiliará na tomada de decisões da empresa, que disponibilizarão informações através da geração de relatórios permitindo nova interpretação e apresentação dos resultados. Posteriormente será realizada a análise dos resultados encontrados com a implantação do método de custeio.

Sendo que estes resultados mostraram se a empresa está tendo lucro ou prejuízo e o que necessita de melhorias.

Espera-se que a metodologia proposta seja válida e aplicável a organizações do setor de serviços, principalmente academias de treinamento personalizado e que auxilie na implantação dos principais sistemas de custeio. Porém, devem ser feitas adaptações das etapas de acordo com as necessidades da organização.

#### 4.2.1 Análise da empresa

A academia de ginástica é o local onde as pessoas praticam atividades físicas e práticas desportivas (LIMA; ANDRADE, 2003). O leiaute das academias de ginástica pode ser de diferentes formas, mas deve ser observada a concentração de aparelhos na sala e a segurança (KMITA et al., 2001). Além do espaço para praticar os exercícios, algumas academias disponibilizam de vestuário e a recepção (COELHO, 2005). As principais modalidades oferecidas numa academia são: musculação, ginástica, aulas de dança, artes marciais e atividades aquáticas (LIMA; ANDRADE, 2003; SCALDAFERRI; MATOS, 2007). Estas atividades podem ser desenvolvidas em série ou atendimento individualizado, sendo que os preços variam dependendo da característica (LIMA; ANDRADE, 2003).

Desta forma, o foco deste trabalho são as academias que oferecem apenas atendimento individualizado e/ou personalizado. Este tipo de academia possui profissionais de Educação Física que trabalham como *personal trainer*, sendo que estes são os responsáveis por prescrever os treinamentos para seus alunos, com o objetivo de melhorar a saúde, estética e qualidade de vida (OLIVEIRA; SANTIAGO; CARVALHO, 2012).

Para gerenciar as academia de treinamento personalizado faz-se necessário que os gestores utilizem instrumentos adequados, sendo assim a utilização de sistemas de custeio é importante para auxiliar na tomada de decisões (SOUZA et al., 2008). Segundo Fiorioli e Müller (2013, p. 113) “o gerenciamento de custos em serviços é uma ferramenta importante para a sobrevivência e sucesso das empresas”. Os autores ainda complementam que as empresas prestadoras de serviço devem utilizar as ferramentas teóricas disponíveis, isso para conhecer seus custos e controlar melhor os mesmos para ter uma melhor posição no mercado.

Para que seja possível a indicação de um método de custeio para as academias de treinamento personalizado, primeiramente foi necessário obter os custos e despesas que envolvem uma academia. Tendo como base as pesquisas realizadas por Fiorioli e Müller (2013), Coelho (2005), Raupp e Estanislau (2013) foram tabulados os custos e despesas, após

comparados, assim percebeu-se que a grande maioria dos custos das três pesquisas são similares. Com a junção dos gastos citados nos estudos pesquisados originou-se o Quadro 7. Com a relação dos custos e despesas de uma academia completos, a próxima etapa é classificar os custos em fixo ou variável e direto ou indireto e as despesas.

Quadro 9 - Classificação dos gastos de uma academia de ginástica.

GASTOS	Despesa	Custo	Direto	Indireto	Fixo	Variável
Propaganda	X					
Bonificações sobre vendas	X					
Água		X		X	X	
Energia Elétrica		X		X	X	
Despesas bancárias	X					
Material de Escritório	X					
Material de Limpeza	X					
Manutenção de equipamentos		X	X		X	
Aluguel		X		X	X	
Honorários contábeis	X					
Benefícios	X					
Depreciação de equipamentos		X	X		X	
Depreciação dos móveis e utensílios	X					
Depreciação do computador e periféricos	X					
Depreciação das benfeitorias em imóveis de terceiros	X					
Pró-labore	X					
Encargos sociais	X					
Salários dos professores		X	X			X
Telefone	X				X	
Terceiros	X					
Internet	X					
Limpeza do estabelecimento	X					
Despesa com combustível	X					

Fonte: Elaborado pela autora, 2015.

A classificação dos custos é necessária para distinguir os custos que se referem diretamente ao produto ou serviço, dos custos que pertencem à estrutura da empresa. Esta classificação também é importante para que se consiga alocar os custos ao método de custeio que será escolhido, a fim de auxiliar a empresa na tomada de decisões.

#### 4.2.2 Definir o sistema de custeio

Para escolher um sistema de custos, Martins (2010) ressalta que é preciso observar o objetivo que este sistema pretende atingir e quanto gastará para obtê-lo. Assim, antes de escolher o sistema de custos é preciso analisar as necessidades da empresa, para mensurar o custo-benefício. Desse modo, não há sistema de custos melhor ou pior que o outro

(COELHO, 2005). Com isso, serão analisados os sistemas de custeio por absorção, variável, RKW e ABC para escolher o mais apropriado para ser implantado em academias de treinamento personalizado.

No sistema de custeio por absorção, os custos diretos e custos indiretos são distribuídos entre os produtos, sendo que os custos diretos são alocados diretamente aos produtos, já os custos indiretos são rateados e em seguida alocados aos produtos. Assim, os produtos absorvem tanto os custos diretos como os indiretos (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Já as despesas e as vendas são debitadas diretamente ao resultado do exercício (MARTINS, 2010). Com a implantação do custeio por absorção em uma empresa do segmento de atividades física, os gestores poderão fazer algumas análises com base nos custos dos produtos, como análise da lucratividade, cálculo do ponto de equilíbrio e elaboração do fluxo de caixa (RAUPP; ESTANISLAU, 2013). A utilização do sistema de custeio por absorção em uma academia informará o custo de cada serviço, sendo que auxilia o gestor a tomar decisões a fim de aumentar o lucro (COELHO, 2005).

O método de custeio variável ou direto os custos variáveis são alocados diretamente aos produtos, porém os custos fixos são apropriados ao resultado do período (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Este método oferece a Margem de contribuição (MARTINS 2010), mas não é legalmente aceito (LEONE; LEONE, 2010), pelo fato que “fere os princípios fundamentais de contabilidade, em especial, os princípios de realização da receita, da confrontação e da competência” (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012 p.148). A separação dos custos fixos e variáveis na prática não é tão clara, pois há custos semifixos e semivariáveis, o que pode prejudicar a continuidade da empresa (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

O método RKW considera apenas os custos indiretos, não contempla a matéria-prima e os demais custos diretos. Para alocação dos custos, a empresa é dividida em centros de custos, sendo que os custos são apropriados a estes centros por meio de distribuição e são repassados aos produtos por meio de critérios estabelecidos de acordo com a utilização desses recursos (BORNIA, 2010). Por este método não distinguir custos fixos dos variáveis, pode proporcionar decisões equivocadas, além disso, os critérios de rateio dos custos indiretos são arbitrários (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

No custeio ABC os custos indiretos são primeiramente rateados entre os processos, em seguida são rateados entre as atividades, das atividades os custos são alocados aos produtos. Já os custos diretos dos produtos são apropriados aos seus respectivos produtos (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Este método é adequado para academias de ginástica, porém requer



muito tempo para sua implantação e necessita de uma readaptação dos processos da empresa (COELHO, 2005). O custeio ABC apoia-se em diferentes atividades desenvolvidas no serviço/produto para ratear seus custos e quando se tem apenas uma atividade este método se parece com o custeio por absorção. (AMBROGINI; ALBUQUERQUE; SOUZA, 2014). Como em uma academia de treinamento personalizado só há uma atividade, este método torna-se desnecessário.

O sistema de gestão mais adequado para academia de treinamento personalizado é o custeio por absorção, pois parece adequar-se a necessidade da empresa no sentido de identificar os custos do serviço. Sendo que neste caso, é importante atribuir os custos aos horários de atendimento, já que toda a estrutura da academia estará a disposição do cliente.

De acordo com Coronetti, Beuren e Sousa (2012) a grande maioria das empresas pesquisadas por eles utilizam o sistema de custeio por absorção, pelo fato de este sistema de custeio ser legalmente aceito, por estar de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Assim, podem ser feitas algumas análises pelo gestor da empresa e estas irão embasar decisões influenciadas pelo custo do serviço, como análise da lucratividade e cálculo do ponto de equilíbrio.

#### **4.2.3 Implantar o sistema de custeio**

Com os dados coletados nos artigos pesquisados, faz-se necessário alocar estes dados entre os serviços prestados pela academia. De acordo com Souza e Clemente (2011), os custos diretos devem ser alocados diretamente aos produtos que a empresa possui. Já os custos indiretos, segundo Padoveze (2010), se a empresa tiver mais de um produto faz-se necessário adotar critérios de rateio dos custos indiretos para os produtos. Dessa forma, a alocação dos custos indiretos deve utilizar critérios para ratear estes custos entre os produtos/serviços disponibilizados pela academia.

Como se trata de uma academia de treinamento personalizado e esta possui apenas uma atividade, pois segundo Oliveira, Santiago e Carvalho (2012), o *personal trainer* avalia fisicamente o aluno e prescreve o treinamento de acordo com as necessidades fisiológicas do mesmo. Desse modo, com a implantação do método de custeio pode-se chegar a duas formas de interpretação:

Na primeira forma, os custos diretos e indiretos são rateados em função dos horários disponíveis na academia, sendo que a partir desse cálculo tem-se o custo ótimo da empresa, ou seja, o menor custo que a organização possui. Assim, os custos diretos e indiretos serão

divididos pelo número de horários que a academia possui para atender alunos, para desse modo, obter o custo ótimo da academia, como é demonstrado na Figura 5.

Figura 5 - Fórmula do custo ótimo

$$\text{Custo Ótimo} = \frac{\text{Custos diretos e indiretos}}{\text{Nº de horários disponíveis}}$$

Fonte: Elaborado pela autora, 2015.

A partir deste resultado a empresa poderá traçar estratégias para atrair clientes a fim de utilizar todos os horários disponíveis, através de promoções, pois saberá qual o valor de seu custo mínimo e assim poderá cobrar um valor que lhe proporcione lucro.

Na segunda forma, os custos diretos e indiretos são rateados em função do número de horários ocupados por alunos na academia. Desse modo, os custos diretos e indiretos serão divididos pelo número de horários que são ocupados por clientes na academia para encontrar o custo real, como é demonstrado na Figura 6.

Figura 6 - Fórmula do custo real

$$\text{Custo Real} = \frac{\text{Custos diretos e indiretos}}{\text{Nº de horários ocupados}}$$

Fonte: Elaborado pela autora, 2015.

Com o resultado obtido com esse cálculo é possível saber o real custo que a academia possui e a partir gerar outros dados, com a análise da lucratividade, cálculo do ponto de equilíbrio e margem de contribuição. Desse modo, o gestor terá informações concretas para planejar o futuro da empresa.

Já com relação as despesas, estas serão alocadas diretamente ao resultado do exercício. Assim, após a distribuição dos custos e a alocação das despesas é necessário analisar os resultados e gerar relatórios para o gestor tomar decisões.

#### 4.2.4 Gerar relatórios gerenciais para a tomada de decisão

Os relatórios gerenciais são importantes para que o gestor possa tomar decisões com base em dados concretos da academia. O relatório contém as informações das receitas, custos dos produtos/serviços vendidos, tanto diretos como indiretos, das despesas e o lucro ou

prejuízo, sendo que estes dados podem ser comparados de um mês para outro facilitando o cálculo e controle das informações (MAHL, 2005).

Com os custos e despesas alocados aos produtos é possível calcular o lucro que cada serviço/produto está proporcionando, através do Demonstrativo de Resultados do Exercício (DRE). De acordo com Tavares (2012) a DRE é uma ferramenta importante para avaliar a saúde financeira da empresa, pois fornece informações importantes que auxiliam na tomada de decisões e sem estas informações o gestor terá dificuldades de avaliar a real situação da empresa. No Quadro 8 é possível observar a estrutura da DRE, sendo que esta é baseada nos estudos de Coelho (2005), Fiorioli e Müller (2013), Raupp e Estanislau (2013).

Quadro 10 - Demonstrativo de Resultados do Exercício

Descrição	Treinamento personalizado
Receita líquida de vendas	
(-) Custo dos produtos vendidos	
Custos Diretos	
Custos Indiretos	
= Lucro Bruto	
Despesas	
= Lucro/prej. operacional	

Fonte: Elaborado pela autora, 2015.

Além da DRE, faz-se necessário o cálculo da Margem de Contribuição, para que a empresa tenha a informação de quanto a atividade está trazendo de retorno. De acordo com Amorim (2014) este cálculo auxilia os gestores a tomar decisões a respeito dos produtos que não estão trazendo lucratividade para a empresa. Para o cálculo da margem de contribuição tem-se uma fórmula que é apresentada na Figura 7, sendo que deve-se somar os custos e despesas fixas e após pegar preço de venda do produto e diminuir do resultado anterior. Desse modo, a margem de contribuição é valor que sobra após tirar os custos e despesas variáveis do valor recebido na venda do produto.

Figura 7 - Fórmula da Margem de Contribuição

$$\text{Margem de Contribuição} = \text{Preço de Venda} - (\text{Custos Variáveis} + \text{Despesas Variáveis})$$

Fonte: Adaptado de Megliorini (2007 apud Amorim, 2014, p. 32).

Outro cálculo importante para ser realizado a partir dos gastos da empresa é o Ponto de Equilíbrio, que segundo Amorim (2014) é o momento em que a empresa não obtém lucro e nem prejuízo, ou seja, as vendas empatam com os custos e despesas. A Figura 8 demonstra a fórmula para calcular o Ponto de Equilíbrio, sendo que o valor custos fixos da empresa são

divididos pelo valor da margem de contribuição unitária. Assim é possível verificar quantos serviços é preciso vender para cobrir os custos da empresa.

Figura 8 - Fórmula do Ponto de Equilíbrio Contábil

$\text{Ponto de Equilíbrio Contábil unid.: } \frac{\text{Custos fixos } \$}{\text{Margem de contribuição unitária } \$}$
--

Fonte: Adaptado de Wernke (2005 apud Amorim, 2014 p. 35).

Após gerar os relatórios, é necessário analisar os resultados encontrados e sugerir melhorias para a empresa.

#### 4.2.5 Analisar os resultados

Esta etapa consiste na análise dos resultados obtidos com a aplicação do sistema de custeio em academias de treinamento personalizado. Com o resultado do cálculo do custo ótimo, o gestor terá a informação do menor custo da academia, isto auxiliará a traçar estratégias para atrair clientes, através de campanhas promocionais. Assim a empresa conquista mais clientes além de preencher os horários que estão vagos.

Já com relação ao resultado obtido no cálculo do custo real da empresa, tem-se o custo da hora aula trabalhada, pois esta informação é baseada nos horário que a academia possui alunos. Assim é possível verificar se os custos estão elevados e conseqüentemente estudar alternativas para redução dos custos. Esta informação também auxilia o gestor a realizar projeções para tomada de decisões com relação a futuros investimentos.

A partir da análise da DRE pode-se dizer se a empresa está tendo lucro ou prejuízo. Dessa forma, se a empresa está tendo prejuízos faz-se necessário propor melhorias para a academia no sentido de diminuir os gastos ou até de aumentar a receita e assim mantê-la no mercado. Se a empresa está tendo lucro, devem-se criar alternativas para aumentar o lucro, fazendo com que a empresa cresça. Além disso, é possível realizar estratégias mercadológicas tendo como base a comparação dos resultados dos meses anteriores com o atual.

Já a margem de contribuição, é uma ferramenta que oferece a informação do valor que resultada do preço de venda, após cobrir os custos e despesas fixas da empresa. Desse modo é possível verificar o quanto de lucro a atividade está proporcionando para a organização e assim tomar decisões a respeito do preço que a empresa esta cobrando. Se a margem de

contribuição for elevada o gestor pode criar alternativas para chamar a atenção dos clientes como descontos, sorteio de prêmios, e com isso reduz a margem de contribuição, mas tende a aumentar a receita da empresa e conquistar clientes.

Outra análise importante a ser feita é com relação ao cálculo ponto de equilíbrio, pois este irá informar a quantidade de serviços que a empresa precisa vender para conseguir pagar todos os gastos. Dessa forma, se a quantidade de serviços que a empresa estiver vendendo é menor que a do ponto de equilíbrio, está tendo prejuízo. Consequentemente deve diminuir os gastos ou criar estratégias para atrair novos clientes para conseguir pagar todos os gastos e ainda obter lucro.

O cálculo do ponto de equilíbrio deve ser recalculado sempre que acontecerem mudanças, como por exemplo, se os custos aumentarem, a empresa terá que vender mais para conseguir pagar todos os custos. Da mesma forma, se a empresa for obrigada a baixar o preço cobrado pelo serviço devido a concorrência, o ponto de equilíbrio será maior, sendo assim é preciso vender uma quantidade para cobrir os custos.

Portanto, os resultados obtidos com a aplicação do método de custeio são importantes para auxiliar os gestores nas decisões, pois utilizam dados concretos da empresa e consequentemente esboçam a situação real da organização. Com estas informações os gestores poderão realizar projeções futuras e criar estratégias mercadológicas para atrair clientes.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As organizações necessitam oferecer ao cliente os produtos/serviços com preço competitivo, assim torna-se essencial que a empresa utilize instrumentos para ter informações mais acuradas do setor de custos (BRITO, 2012). Dessa forma, os métodos de custeio são utilizados como ferramentas de controle pelas empresas, e estes são os responsáveis por alocar os custos ao preço de venda dos produtos/serviços, ou seja, é importante ter o conhecimento dos métodos para formar o custo unitário de todos os produtos/serviços (PINTO; PISTORE, 2014).

Deste modo, este estudo realizou uma discussão acerca dos principais métodos de custeio, sendo eles por absorção, variável, RKW e ABC, a fim de verificar o sistema que melhor se adapta as academias de treinamento personalizado. Para tanto, utilizou-se o método bibliométrico para a coleta dos dados. Caracterizando-se os artigos encontrados através da pesquisa, tem-se que estes utilizam metodologia similar para a implantação do sistema de custeio.

A fim de atender ao objetivo geral deste estudo, que é propor uma metodologia de custeio que melhor se adapte às peculiaridades de uma academia de treinamento personalizado, foram realizadas análises dos artigos encontrados sobre o tema. De um modo geral, nos artigos o sistema de custeio utilizado para gerir os custos das empresas é o custeio por absorção, isso porque é um sistema que informa os custos dos serviços prestados auxiliando o gestor na tomada de decisões, a fim de aumentar o lucro, além de ser um sistema legalmente aceito.

Tendo como base a metodologia de implantação do sistema de custeio nos artigos pesquisados, estas foram analisadas e a partir desta análise, propôs-se uma metodologia de implantação de sistema de custeio em academias de treinamento personalizado, sendo que está foi explicada passo a passo.

Primeiramente, foram identificadas as peculiaridades das academias, sendo que baseou-se em artigos encontrados sobre o assunto. Desse modo, percebeu-se que as principais modalidades oferecidas pelas academias são: musculação, ginástica, aulas de dança, artes marciais e atividades aquáticas. Além disso, as academias devem oferecer diferentes aparelhos para a prática das atividades, sendo que estas podem ser realizadas individualmente com o auxílio de um *personal trainer*. Também foi possível identificar os diferentes gastos que envolvem uma academia, sendo que estes foram classificados em custos (fixos ou variáveis e diretos ou indiretos) e despesa para auxiliar na escolha do sistema de custeio.

Em seguida, foram estudados os principais métodos de com base em artigos e livros que tratam sobre o assunto. Posteriormente, estes métodos foram analisados com base na sua aplicabilidade e escolheu-se o método julgado o mais adequado para a atividade. Assim, o sistema de custeio proposto para utilização em academias de treinamento personalizado é o custeio por absorção, que irá auxiliar os gestores no gerenciamento da organização e a criar estratégias, com base em dados concretos da empresa que serão gerados através deste sistema.

Com o sistema de custeio foram gerados relatórios com informações da lucratividade da empresa, sendo que estes podem ser comparados de um mês para outro permitindo que o gestor realize projeções futuras. Além disso, o gestor ainda terá o conhecimento da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio, que contribuirão para verificar se o preço cobrado está trazendo retornos e se está adequado com o preço do mercado.

Por fim, tem-se a análise dos resultados obtidos com a implantação do sistema de custeio na empresa. Nesta etapa, os resultados tanto negativos como positivos para a empresa serão analisados a fim de encontrar soluções para resolver os problemas ou para que a organização continue em desenvolvimento.

Este estudo consistiu em uma exploração inicial acerca dos principais métodos de custeio utilizados em academias, havendo a limitação de haverem pouquíssimos artigos publicados acerca do tema proposto, sendo que não foi encontrado nenhum artigo que tratava, especificamente, de aplicação de sistema de custeio em academias de treinamento personalizado. Entretanto, compreende-se que os achados discutidos neste estudo já possuem condições de fornecer subsídios para que as academias de treinamento personalizado implantem este sistema de custeio, contribuindo na tomada de decisões dos gestores.

A partir desta limitação, sugere-se que este estudo seja aplicado em academias de treinamento personalizado, a fim de verificar se esta proposta de metodologia de implantação do sistema de custeio é realmente aplicável a este tipo de empresa.

## REFÊRENCIAS

AAKER, David A; KUMAR, V.; DAY, George S. **Pesquisa de marketing**. Tradutor Reynaldo Cavalheiro Marcondes. 2. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. **Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura**. *Revista ConTexto*, v. 12, n. 22, p. 145-159, Porto Alegre, 2012. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/33487/0>> Acesso em: 28 out. 2015.

AMBROGINI, Enrico Bueno de Moraes; ALBUQUERQUE, Andrei Aparecido de; SOUZA, Kamyra Gomes de. **Aplicação dos principais métodos de custeio em um consultório Médico**. In: Congresso Brasileiro de Custos, 21., Natal, RN, Brasil, 17 a 19 nov. 2014. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3663>>. Acesso em: 30 set. 2015.

AMORIM, Samara Borges de. **Formação do preço de venda com base nos custos: um estudo de caso em uma indústria de confecções localizada no extremo sul de Santa Catarina**. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC. Linha de Pesquisa em Contabilidade de Custos. Criciúma, 2014. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/handle/1/3195>>. Acesso em: 28 out. 2015.

ARAÚJO, Carlos Alberto. **Bibliometria: evolução histórica e questões atuais**. *Revista Em Questão*, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006. Disponível em: <<http://www.revistas.univerciencia.org/index.php/revistaemquestao/article/viewFile/3707/3495>>. Acesso em: 29 out. 2015.

AVELAR, Ewerton Alex. **A utilização de informações de custos como subsídio à tomada de decisão gerencial em hospitais: estudos de casos múltiplos em Belo Horizonte/MG**. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 11., São Paulo, 28 e 29 de jun. 2011. Disponível em: <[http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos112011/an\\_resumo.asp?con=1&cod\\_trabalho=517&titulo=A+utiliza%20de+informa%20es+de+custos+como+subs%20di%20tomada+de+decis%20gerencial+em+hospitais%3A+estu](http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos112011/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=517&titulo=A+utiliza%20de+informa%20es+de+custos+como+subs%20di%20tomada+de+decis%20gerencial+em+hospitais%3A+estu)>. Acesso em: 30 set. 2015.

AZEVEDO, Waleska Barbosa Elias de; MAZER, Lílian Perobon. **Baseado em atividades em um hospital público no cariri ocidental paraibano**. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, nº 10, dez. 2012. Disponível em: <[http://www.revistaic.org/articulos/num10/articulo2\\_esp.pdf](http://www.revistaic.org/articulos/num10/articulo2_esp.pdf)> Acesso em: 24 jun. 2015.

BACKES, Rosemary Gelatti et al. **Aplicação do método de custeio RKW em uma cooperativa agrícola**. *Custos e @gronegocio on line* - v. 3 – Edição Especial – Maio - 2007. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/especialv3/RKW.pdf>> Acesso em: 25 mar. 2015.



BORGERT, Altair; SILVA, Marcia Zanievicz da. Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços. In: Congresso Internacional de Custos, 9. Florianópolis, 2005. Disponível em: < <http://www.intercostos.org/pt/conferences-3/1300?view=documento> > Acesso em: 06 mai. 2015.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise geral de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOSSLE, Cibele Biehl; FRAGA, Alex Branco. O *personal trainer* na perspectiva do *marketing*. **Revista Brasileira de Ciências do Esporte**, Florianópolis, v. 33, n. 1, p. 149-162, jan./mar. 2011. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0101-32892011000100010](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-32892011000100010)> Acesso em: 16 mai. 2015.

BRITO, André de Medeiros. **Aplicação do método de custeio ABC no setor de serviços como ferramenta de suporte à redução de custos**. 2012. 143 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal da Paraíba – UFPB, Programa de Pós Graduação em Engenharia da Produção, João Pessoa, 2012. Disponível em: <[http://bdtd.biblioteca.ufpb.br/tde\\_arquivos/24/TDE-2014-06-11T101652Z-2534/Publico/arquivototal.pdf](http://bdtd.biblioteca.ufpb.br/tde_arquivos/24/TDE-2014-06-11T101652Z-2534/Publico/arquivototal.pdf)>. Acesso em: 03 set. 2015.

COELHO, Fernando José. **Proposta de implantação de um sistema de custos: um estudo de caso da alfa academia de fitness**. 2005. 43 f. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina. Departamento de Ciências Contábeis. Florianópolis, 2005. Florianópolis, 2005. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294333>>. Acesso em: 30 set. 2015.

COLONETTI, Mariani et al. **Aplicação do método de custeio ABC para formação do preço de venda dos serviços prestados por uma empresa de medicina e segurança do trabalho**. In: Congresso Brasileiro de Custos, 19. Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12 a 14 de nov. 2012. Disponível em: <<https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&ved=0CEMQFjAG&url=http%3A%2F%2Fanaiscbc.emnuvens.com.br%2Fanais%2Farticle%2Fdownload%2F221%2F221&ei=Sk6RVdTiLIWsyQSz5pCAAQ&usq=AFQjCNFHAgIfbjL2Q594CQndEDtlkttV9g&sig2=BOfwBhOKEJdrhI4YEDIPQ>>. Acesso em: 24 jun. 2015.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 10 ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

CORONETTI, Jucimar; BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista de. **Os métodos de custeio utilizado nas maiores indústrias de Santa Catarina**. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 10, n. 2, 2012. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/gestaoorg/index.php/gestao/article/view/299>>. Acesso em: 28 out. 2015.

FIORIOILLI, Carla; MÜLLER, Cláudio José. Desenvolvimento de um sistema de custeio para uma pequena empresa do setor de serviços. **Iberoamerican Journal of Industrial Engineering**, Florianópolis, SC, Brasil, v. 5, n. 9, p. 113-135, 2013. Disponível em: <<http://incubadora.periodicos.ufsc.br/index.php/IJIE/article/view/2593>> Acesso em: 30 set. 2015.

FREITAS, Diego Costa; SILVA, Alan Camargo; LÜDORF, Sílvia Maria Agatti. **O professor de Educação Física e sua visão de corpo: academias de ginástica em foco.** **EFDeportes.com, Revista Digital**, Buenos Aires, v. 16, n.155, abr./jun. 2011. Disponível em: <<http://www.efdeportes.com/efd155/visao-de-corpo-academias-de-ginastica-em-foco.htm>> Acesso em: 18 mai. 2015.

FURTADO, Roberto Pereira. **Do fitness ao wellnes: os três estágios de desenvolvimento das academias de ginástica.** **Revista Pensar a Prática**, Goiás, v. 12. N. 1.p. 1-11, jan./abr. 2009. Disponível em: < <http://www.revistas.ufg.br/index.php/fe/article/view/4862> > Acesso em: 10 mai. 2015.

GALLON, Alessandra Vasconcelos; SALAMONI, Franciane Luiza; COSTA, Magnus Amaral da. **Custeio por ordem na indústria madeireira: um estudo de caso.** In: Congresso Internacional de Custos, 9., Florianópolis, SC, Brasil, 28 a 30 de nov. 2005. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1917/1917>>. Acesso em: 24 out. 2015.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONSALVES, Elisa Pereira. **Conversas sobre iniciação à pesquisa científica.** 4. ed. Campinas, SP: Editora Alinea, 2007.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.. **Gestão de custos: contabilidade e controle.** Tradução Robert Brian Taylor; revisão Elias Pereira. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

KASSAB, Yasser Kasen. **Personal trainer: (profissional, prestador de serviços, professor, valorização das diferenças e competência), um conceito de profissional.** 2012. 41 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Educação Física) - Universidade Estadual Paulista Instituto de Biociências de Rio Claro, Curso de Educação Física. Rio Claro, 2012. Disponível em: <<http://base.repositorio.unesp.br/handle/11449/119520>> Acesso em: 14 mai. 2015.

KMITA, Silvério Fonseca et al. **Estudo ergonômico para o dimensionamento de uma academia de musculação e ginástica.** In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 12., Salvador, BA, Brasil, 2001. Disponível em: < [http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2001\\_TR41\\_0123.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2001_TR41_0123.pdf)>. Acesso em: 30 set. 2015.

LEMONS Mario Luiz Freitas; ROSA, Sergio Eduardo Silveira da; TAVARES, Marina Mendes. **Os setores de comércio e de serviços.** 2003. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro\\_setorial/setorial07.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro_setorial/setorial07.pdf)>. Acesso em: 24 out. 2015.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LEONI, George Sebastião Guerra; LEONI, Rodrigo José Guerra. **Curso de contabilidade de custos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Juvêncio Braga de; ANDRADE, Daniela Meirelles. **Elementos situacionais e práticas de gestão em academias de ginástica**. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 3., Brasília, DF, Brasil, 2003. Disponível em: <[http://www.anegepe.org.br/edicoesanteriores/brasil/\[63\].pdf](http://www.anegepe.org.br/edicoesanteriores/brasil/[63].pdf)>. Acesso em: 20 out. 2015.

MACEDO, Marcelo et al. **Revisão bibliométrica sobre a produção científica em aprendizagem gerencial**. *Revista Gestão e Sociedade*, v. 4, n. 8, p. 619-639, 2011. Disponível em: <<http://www.gestaosociedade.org/gestaosociedade/article/view/999/815>>. Acesso em 29 out. 2015

MACIEL, Talita. Estudo diagnóstico de leiautes em academias desportivas a luz da ergonomia. Monografia (Licenciatura plena em Educação Física) - Universidade Federal de Maringá. Departamento de Educação Física. Maringá, 2007. Disponível em: <<http://www.def.uem.br/geraMonografia.php?id=169>>. Acesso em 29 out. 2015.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução José Evaristo dos Santos. 1. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2001.

MAHL, Eliana Maria. Relatórios gerenciais como ferramenta na tomada de decisões em um empreendimento hoteleiro. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina. Departamento de Ciências Contábeis. Florianópolis, 2005. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294291>>. Acesso em: 28 out. 2015.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada**. 6.ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARQUES, Wagner Luiz. **Contabilidade geral I**. 1. ed. Paraná :Warner Luiz Marques, 2010. Disponível em: <[https://books.google.com.br/books?id=UpYLu\\_B\\_2OkC&pg=PA49&lpg=PA49&dq=contabilidade+geral+%E2%80%93I+MARQUES+PDF&source=bl&ots=ZUzHCWWRoJ&sig=klTZR2cMEVGD7Rku9p6Pe8cTZkI&hl=pt-BR&sa=X&ei=hRAbVcbmLsf-UlZ1gVg&ved=0CDgQ6AEwBQ#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.br/books?id=UpYLu_B_2OkC&pg=PA49&lpg=PA49&dq=contabilidade+geral+%E2%80%93I+MARQUES+PDF&source=bl&ots=ZUzHCWWRoJ&sig=klTZR2cMEVGD7Rku9p6Pe8cTZkI&hl=pt-BR&sa=X&ei=hRAbVcbmLsf-UlZ1gVg&ved=0CDgQ6AEwBQ#v=onepage&q&f=false)> Acesso: 31 mar. 2015.

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

MENDES, Tânia. **O fitness chegou ao Brasil para ficar**. *Revista Brasileira de Administração*. n. 79, Brasília. 20-26, nov./dez. 2010

OLIVEIRA, Rafael Silva; SANTIAGO, Jairo de Souza; CARVALHO, Dalton Ribeiro de. *Personal trainer: atuação em academia e domicílio*. In: **Congresso Internacional de Educação Física**. v.82, Special Edition - ARTICLE II, 2012. Disponível em: <<http://www.fiepbulletin.net/index.php/fiepbulletin/article/view/2538>>. Acesso em: 25 out. 2015.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREZ JR., José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PINHEIRO, Daisy Ribeiro Venancio. **O perfil do *personal trainer* na perspectiva de um treinamento físico orientado para saúde, estética e esporte**. 2000. 179 f. Dissertação (Mestrado em Ciência da Motricidade Humana) – Universidade Castelo Branco, Curso de Educação Física, Rio de Janeiro, 2000. Disponível em: <[http://www.listasconfef.org.br/comunicacao/Dissertacoes/Daisy\\_Pinheiro.pdf](http://www.listasconfef.org.br/comunicacao/Dissertacoes/Daisy_Pinheiro.pdf)> Acesso em: 14 mai. 2015

PINHEIRO, Ivan Antônio; PINHEIRO, Rodrigo Reszka. **Organização científica do trabalho reinventa um mercado tradicional: o caso do *fitness***. **Revista de Administração de Empresas-eletrônica**, São Paulo, v. 5, n. 2, Art. 15, jul./dez. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/raeel/v5n2/v5n2a06.pdf>> Acesso em: 18 mai. 2015.

PINTO, Franciele Rodrigues; PISTORE, Gisele Carina. **Proposta de um método de custeio para a formação do preço de venda em um escritório de contabilidade da serra gaúcha**. VIII Seminário de Iniciação Científica Curso de Ciências Contábeis da FSG V.5, N.1, p.103-123, Caxias do Sul, 2014. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/view/1156>>. Acesso em: 30 set. 2015.

RAUPP, Fabiano Maury; ESTANISLAU, Cesar Augusto. **Gestão de gastos em uma empresa do segmento de atividades físicas por meio do custeio por absorção**. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 33., Salvador, BA, Brasil, 08 a 11 de out. 2013. Disponível em: <[http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2013\\_TN\\_STP\\_179\\_021\\_21873.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2013_TN_STP_179_021_21873.pdf)>. Acesso em: 30 set. 2015.

SANTANA, Luis Carlos de. **Perfil dos gestores de academia *fitness* no brasil: um estudo exploratório**. **Revista PODIUM: Sport, Leisure and Tourism Review**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 28-46, jan./jun. 2012. Disponível em: <<http://www.podiumreview.org.br/ojs/index.php/rgesporte/article/view/14>>. Acesso em 29 out. 2015.

SCALDAFERRI, Danton Braga Dias MATOS, Vagner de Albuquerque. **A competitividade do setor de academias de ginástica em Salvador**. Seminário Estudantil de Produção Acadêmica. v.11. n.1., Salvador, 2007. Disponível em: <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/view/291/239>>. Acesso em: 20 out. 2015.

SIQUEIRA, Leonardo Bezerra de; SALES Luciana Batista; LUCENA Wenner Glaucio Lopes **Evidenciação dos custos de produção de uma empresa do setor de agroindústria da zona da mata sul do estado de Pernambuco: safra 2005/2006**. QUALIT@S Revista Eletrônica. v.7, n.1, 2008. Disponível em: <<http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/download/124/105>>. Acesso em: 24 out. 2015.

SOARES, Mara Alves; LEAL, Edvalda Araújo; SOUSA, Edileusa Godói de. **Métodos de custeio utilizados pelas indústrias cerâmicas**: estudo de multicascos no Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba. In: Congresso Internacional de Custos, 9. Florianópolis, 2005. Disponível em: < <http://www.intercostos.org/pt/conferences-3/1097?view=documento> > Acesso em: 06 mai. 2015.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos**: aplicações operacionais e estratégicas: resolvidos e propostos com utilização do Excel. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, Antônio Artur de et al. **Custeio baseado em atividades**: uma análise das pesquisas brasileiras desenvolvidas na primeira década do século XXI. In: ENANPAD, 35., 2011, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2011.

SOUZA, Antônio Artur de et al. **Metodologia de implantação de sistemas de custeio para organizações prestadoras de serviços**. In: Congresso Brasileiro de Custos, 15., Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 nov. 2008. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1408/1408>>. Acesso em: 27 set. 2015.

SOUZA, Eduardo Matos de. **Proposta de sistema de custeio baseado em atividade em empresa prestadora de serviços de diagnóstico por imagem**: um estudo de caso na Clínica Médica Vita. 2005. 63 f. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina. Departamento de Ciências Contábeis. Florianópolis, 2005. Disponível em: < <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294295> > Acesso em: 10 mai. 2015.

STRUETT, Mirian Aparecida Micarelli; SOUZA, Antônio Artur de. **Análise da Aplicabilidade do Custeio Baseado Em Atividades Em Um Hospital Público**. In: Congresso Brasileiro de Custos, 9., São Paulo, SP, Brasil, 13 a 15 de out. 2002. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2729>>. Acesso em: 30 set. 2015.

TAVARES, Renata Oliveira. **Conceito, objetivos e estrutura da DRE**. 2012. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/801/conceito-objetivos-e-estrutura-da-dre/>>. Acesso em: 29 out. 2015.

TEDESCO, Keila Viviane; SILVEIRA, Rodrigo Silvio da. **Formulação de preços de serviços em um escritório de assessoria contábil**. In: ENANPAD, 35., 2011, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2011.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.