**INSTITUTO ENSINAR BRASIL**

**FACULDADES DOCTUM DE GUARAPARI**

**ANA PAULA PETRI MERIGUETE**

**O IMPACTO DA APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA ACADEMIA ESPORTIVA NO CENTRO DE GUARAPARI - ES**

**GUARAPARI/ES**

**2018**

**INSTITUTO ENSINAR BRASIL**

**FACULDADES DOCTUM DE GUARAPARI**

**ANA PAULA PETRI MERIGUETE**

**O IMPACTO DA APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA ACADEMIA ESPORTIVA NO CENTRO DE GUARAPARI - ES**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Doctum de Guarapari, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Contabilidade.**

**Área de Concentração: Contabilidade de Custos**

**Orientador: Prof. Aline Maioli Rodrigues**

**GUARAPARI/ES**

**2018**

**FACULDADES DOCTUM DE GUARAPARI**

**FOLHA DE APROVAÇÃO**

 O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: o impacto da aplicação do método de custeio baseado em atividades em uma academia esportiva no centro de guarapari -es, elaborado pelo aluno ANA PAULA PETRI MERIGUETE foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de CIÊNCIAS CONTÁBEIS das Faculdades Doctum de Guarapari, como requisito parcial da obtenção do título de

BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS.

Guarapari, 10 de julho de 2018.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Prof. Aline Maioli Rodrigues

Faculdades Doctum de Guarapari

Orientador

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Eduardo Poton

Faculdades Doctum de Guarapari

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Denise

Faculdades Doctum de Guarapari

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me dado a certeza que a vitória seria certa. Gratidão a minha orientadora Aline Maioli por toda a presteza e dedicação a todo momento e a um dos meus maiores incentivadores, meu noivo Victor Ribeiro, pelo intenso apoio e auxílio durante esse tempo.

**LISTA DE QUADROS**

[Quadro 1 - Caracterização do funcionamento dos Direcionadores no ABC. 15](#_Toc517536985)

[Quadro 2 - Estrutura das etapas utilizadas no método de custeio baseado em atividades. 18](#_Toc517536986)

[Quadro 3 - Relação dos serviços prestados na academia esportiva. 18](#_Toc517536987)

[Quadro 4 - Atividades e descrições 19](#_Toc517536988)

[Quadro 5 - Descrição das horas consumidas por atividade 20](#_Toc517536989)

[Quadro 6 **-** Descrição dos direcionadores de recursos 22](#_Toc517536990)

[Quadro 7 - Apropriação dos Custos Indiretos às atividades. 23](#_Toc517536991)

[Quadro 8 - Descrição dos direcionadores das atividades 23](#_Toc517536992)

[Quadro 9 - Números de procedimentos realizados no mês. 24](#_Toc517536993)

[Quadro 10 - Apropriação dos Custos Diretos às atividades 24](#_Toc517536994)

[Quadro 11 - Demonstração do Resultado do Exercício 25](#_Toc517536995)

**LISTA DE TABELAS**

[Tabela 1 - Relação dos Custos Indiretos 11](#_Toc516399663)

[Tabela 2 - Relação dos Custos Diretos 12](#_Toc516399664)

[Tabela 3 - Margem de Lucro Líquida 16](#_Toc516399665)

RESUMO

 A Contabilidade de Custos é uma ferramenta estratégica na gestão de empresas, principalmente as que são instaladas em mercados competitivos. Para obterem destaque, as empresas devem encontrar um método de custeio adequado e que tragam resultados acurados acerca dos seus custos. Nesse sentido, este estudo apresenta a aplicação de custos sob a ótica do ABC ( Activity Based Costing - método de custeio baseado em atividades) em uma academia esportiva, sendo ela uma empresa prestadora de serviços em desenvolvimento crescente. Foram utilizados procedimentos metodológicos exploratórios, pesquisa bibliográfica, descritiva, quantitativa e qualitativa, através de estudo de caso. A aplicação do método foi feita no mês de março de 2018, onde foram encontrados os custos referentes as atividades da academia através de direcionadores, sendo destacado também que o procedimento que traz menor margem de lucro para a empresa é a ginástica localizada, enquanto a ergometria se destacou como mais rentável em relação aos demais procedimentos. A coleta de dados ocorreu com o auxílio do proprietário da academia juntamente com a contabilidade, através de análises documentais e contábeis. O artigo aborda os fundamentos do método, seu impacto como ferramenta de gestão estratégica na academia esportiva e todos os resultados recorrentes da aplicação do ABC de forma efetiva na referida empresa.

**Palavras-chave:** Método de custeio. Custos. Prestação de serviços. Academia.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 1

2 REFERENCIAL TEÓRICO 3

2.1 Contabilidade de Custos 3

2.1.2 Classificação dos custos: Fixos ou Variáveis 4

2.1.3 Método de Custeio baseado em atividades – ABC 5

2.2 Academia Esportiva 7

3 METODOLOGIA 7

4 ANÁLISE DOS DADOS 9

5 CONCLUSÃO 16

REFERÊNCIAS 18

# 1 INTRODUÇÃO

 As empresas devem constantemente inovar e acompanhar as exigências do mercado para obter êxito, pois é eminente a competitividade em diversos segmentos (DA SILVA; 2016). Diante deste cenário, a informação acurada de custos se faz necessária para todos os tipos de empreendimentos (DE SOUZA, 2003).

 Tais informações são obtidas através de métodos de custeio, e nas empresas prestadoras de serviços, ocorre à busca constante por um método que possibilite a eliminação ou diminuição das atividades que não agregam valor, aumentando assim a produtividade e redução dos custos (CORRÊA, 2002).

 Neste contexto, um método de custeio que tem ganhado notoriedade em diversos segmentos é o método de custeio baseado em atividades - ABC, pois é caracterizado como uma ferramenta estratégica que auxilia os gestores a tomarem decisões com base em informações mais precisas (ISA, 2010).

 Com base nessas informações, observou-se a necessidade da seguinte problemática de pesquisa: Qual o impacto da aplicação do Método de Custeio baseado em atividades em uma academia esportiva no centro de Guarapari – ES?

 Fundamentado no problema identificado, o objetivo deste artigo é evidenciar o impacto da aplicação do método de custeio por atividades em uma academia esportiva localizada no Centro de Guarapari - ES. Além disso, pretende examinar se a aplicabilidade e eficácia das ferramentas do custeio baseado em atividades são efetivas em uma academia esportiva; identificar se o valor monetário cobrado como mensalidade em cada procedimento é favorável em relação aos custos que cada atividade da academia consome a partir do resultado do método de custeio e também identificar as características de um sistema de custo, voltado às empresas prestadoras de serviços.

 A pesquisa se justifica com base em alguns fatores, um deles é que o método ABC trouxe um avanço expressivo em relação à destinação dos custos indiretos, pois a concepção essencial do método está em alocar os custos às atividades aplicando os direcionadores de recursos (POPESKO; 2010).

 Além disso, o uso do método ABC é recomendado para empresas que realizem variados tipos de serviços/produtos (SHEVASUTHISILP, 2009). Sulaiman (2008) afirma que o método ABC fornece informações mais precisas acerca dos custos, quando comparado aos métodos de custeio tradicionais.

 O presente artigo tem sua metodologia de pesquisa caracterizada por um estudo de caso realizado em uma academia esportiva que se localiza no centro da cidade de Guarapari - Espírito Santo. Onde foram analisadas, juntamente com o proprietário e administrador da empresa, os dados necessários para aplicação do método.

 A necessidade de se elaborar uma pesquisa de Contabilidade de Custos em uma academia de musculação de Guarapari foi impulsionada devido a, nesta empresa onde o estudo de caso foi aplicado, nunca ter ocorrido análise dos custos das atividades ofertadas, segundo o proprietário da empresa, como é exemplo que para a precificação do valor da mensalidade é estabelecido como base o valor de mercado em conjunto com uma análise superficial das despesas que a academia apresenta. Foi motivada também pela possibilidade de servir como base de análise para outras empresas prestadoras de serviços, no geral.

 O artigo está organizado em 5 (cinco) capítulos, o primeiro deles é esta introdução, que aborda os elementos gerais; o segundo capítulo apresenta o referencial teórico, onde foram destacados os principais conceitos e contribuições da literatura sobre o assunto. No terceiro capítulo é abordada conceitualmente a metodologia utilizada. O quarto capítulo realiza a análise dos dados e informações coletadas, e por fim, o quinto capítulo conclui todo o processo e apresenta os resultados deste trabalho.

# 2 REFERENCIAL TEÓRICO

## 2.1 Contabilidade de Custos

 A Contabilidade de Custos é utilizada para identificação, mensuração e informação sobre os custos dos produtos ou serviços de determinada entidade, gerando dados precisos para auxiliar as atividades da gestão da empresa (CREPALDI, 2010).

 Carvalho (2010) conceitua a contabilidade de custos como o controle de custos, a acumulação deles, a valorização de existências na empresa e a análise do cálculo do custo de cada produto ou serviço. Segundo Megliorini (2001) os custos têm por objetivo atender finalidades específicas aos quais o deram origem.

 Uma abordagem diferente é a de Nascimento (2001) quando define custo como "o somatório dos bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens ou serviços, traduzidos em unidades monetárias".

 Em relação às finalidades da contabilidade de custo, Crepaldi (2010, p.5) conceitua em resolver os problemas mais complexos, e executar os registros das informações de forma conveniente sobre as transações praticadas na entidade, tendo como intuito amparar o levantamento detalhado dos resultados, contribuir no controle dos gastos e auxiliar na tomada de decisão.

 Devida a grande extensão da Contabilidade de Custos, Martins (2010) salienta que o maior aproveitamento em outro ramo que não seja o industrial, se dá em empresas prestadoras de serviços, comerciais e também instituições financeiras.

 É interessante salientar que o setor de serviços é um segmento de negócio crescente, e a análise de custos e resultados neste setor da economia, acredita-se ser de grande valia (FONSECA; 2002).

 Uma das classificações relacionadas aos custos é para determinar os vários níveis de produção, que se classificam em dois pontos principais, que são: os custos fixos e custos variáveis (MEGLIORINI; 2001).

 Os custos são classificados com relação à variabilidade que possuem, e também se leva em consideração a facilidade de alocação com o serviço ou produto (diretos ou indiretos), segundo Martins (2010).

 Existem alguns métodos para aplicação do custeio em uma entidade dentro da Contabilidade de Custos, sendo estes os mais utilizados: o método de custeio por absorção, o custeio variável, o custeio baseado em atividades *(Activity Based Costing*- ABC) e o custeio baseado em atividades induzido pelo tempo (*Time Driven Activity Based Costing*), segundo Beuren e Schlindwein (2015).

 Com seus diferentes métodos de custeio, os sistemas de custos passaram a ser uma ferramenta fundamental no suporte às empresas (CORONETTI; 2003), constituindo uma forma eficaz de controle para as decisões gerenciais (MARTINS, 2010).

 Para a alavancagem dos negócios empresariais, o controle e análise através de métodos de custeio, se tornam pertinentes para formar preço de venda diretamente competitivo no mercado (SANTOS; 2005). A definição apropriada dos preços está diretamente ligada à lucratividade e posição satisfatória (RIZZATT; 2006).

2.1.2 Classificação dos custos: Fixos ou Variáveis

 Uma classificação usual e a mais importante sobre custos fixos e variáveis é a que considera a relação entre o custo total e o volume da atividade em determinado período de tempo. Essa divisão conceitua os Custos em fixos ou em variáveis (MARTINS, 2010).

 Os custos variáveis são aqueles cujo montante varia proporcionalmente em relação à quantidade produzida, e os custos fixos se conceituam como os que o seu montante permanece fixo e não tem relação com a quantidade produzida (GASPARETTO, 1999).

 Segundo Dummer *et al*. (2015) os custos fixos são aqueles que não se incorporam de forma totalitária ao produto, mas que são utilizados em ciclos produtivos. Os variáveis, por sua vez, se incorporam aos produtos e precisam ser restituídos a cada novo ciclo produtivo.

 Concorda Martins (2010), quando relata que se o valor do custo varia com relação ao volume do serviço, esse custo é caracterizado como variável, e em relação aos custos fixos, quando o custo independe do volume de serviço ele se caracteriza como Custo fixo, um bom exemplo seria o aluguel das acomodações da empresa, é um valor pago mensalmente que não tem influência direta com o volume do serviço.

2.1.3 Método de Custeio baseado em atividades – ABC

 Os sistemas de custeio tradicionais, mantém um enfoque principal na avaliação dos estoques com finalidade de incluí-los nos relatórios financeiros, com isso ocorre um descuido em relação ao estudo dos custos com vendas, serviços e administração (IOB/Bol. 47/98).

 Nesta conjuntura, surgiu a necessidade de um sistema de custeio mais adequado à empresas prestadoras de serviços (CORRÊA, 2002). Analisando o método de custeio baseado em atividades, conhecido por método ABC, comumente utilizado para apuração dos custos nas indústrias, demonstrou-se ser uma ferramenta efetiva também para empresas de serviços (KOCK, 2001).

 Porém, destaca Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004) que ao referir-se às empresas prestadoras de serviços, o desenvolvimento de trabalhos acadêmicos que envolvam mensuração dos custos das atividades ainda é incipiente.

 Sobre o conceito do método, Kaplan e Cooper (1998) definiram o ABC como um sistema que objetiva saciar a necessidade de precisão sobre o custo das atividades em separado e seus processos produtivos.

 O método ABC (Custeio baseado em atividades) possui a finalidade de reduzir as distorções provenientes dos custos indiretos, buscando destacar as atividades principais da empresa para analisá-las de forma objetiva (RIZZATT; 2016).

 Segundo Kaplan e Cooper (1998), para a aplicação do método de custeio baseado em atividades, é necessário analisar basicamente as fases de identificação das atividades; identificação dos direcionadores de atividades; atribuição de custos às atividades; atribuição dos custos aos produtos e/ou aos departamentos.

 Martins (2010) destaca que após analisados os custos das atividades, a ligação entre elas e os produtos/serviços são fixadas pelos direcionadores de atividades, que levam o custo especificamente a cada atividade analisada.

2.1.3.1 Direcionadores

 Os direcionadores são os elos entre o procedimento da atividade e os recursos que serão consumidos nas atividades (DE OLIVEIRA, 2006). Martins (2010) definiu os direcionadores de custos como "o fator que determina a ocorrência da atividade, sendo a verdadeira causa dos custos".

 Segundo Novaes (2001), existem alguns tipo de direcionadores, sendo: de transição, que são aqueles que estão relacionados a quantidade de vezes que houve a repetição, e é ideal quando a grande parte dos processos da entidade abrange o mesmo nível de esforço nas atividades. Já os direcionadores de duração estão ligados ao tempo que determinada atividade consome, e os direcionadores de intensidade, referencia ao controle de qualidade em diversos níveis.

 Os direcionadores de custos são processos, ao qual é determinado o montante de custos que será direcionado a cada atividade e a cada um dos objetos de custos. As distribuições de custos no ABC ocorrem em duas etapas (GASPARETTO; 2009).

 Na primeira etapa, os recursos são apropriados às atividades que os foram destinadas, nesta fase os direcionadores são identificados por Direcionadores de recursos. Na segunda, os custos das atividades são alocados aos objetos que consumiram essas atividades, sendo denominados neste estágio de Direcionadores de Atividades, conforme figura nº 1 (GASPARETTO, 1999).



Figura 1 - Direcionadores de Custos e sua aplicação

Fonte: GASPARETTO (1999)

 Concorda Gantzel (1996) com a figura 1 apresentada quando destaca que, ocorre a conexão entre os recursos consumidos, atividades executadas e os objetos de custo dos produtos ou serviços.

 No quadro 1, apresenta-se a lógica de funcionamento desta teoria aplicada ao custeio baseado em atividades.

|  |  |
| --- | --- |
| Recursos | Evidencia o que foi gasto. Exemplo: Aluguel, Energia Elétrica, etc. |
| Procedimentos | Demonstra onde foi consumido. Exemplo: Musculação, aula de dança, etc. |
| Atividades | Identifica com o quê foi consumido. Exemplo: Prescrição de exercícios, avaliações, etc. |

Quadro 1 - Caracterização do funcionamento dos Direcionadores no ABC.

Fonte: Próprio autor

## 2.2 Academia Esportiva

 A qualidade de vida é uma busca individual do ser humano, que consiste, segundo Minayo (2010) no grau de satisfação que se estabelece nas áreas da vida (família, sociedade, etc.), em especial na saúde e bem-estar físico.

 Existe uma grande relação entre exercício físico e qualidade de vida, como aponta o autor Caparroz (2008) em uma pesquisa realizada com frequentadores assíduos de academias, onde destacaram uma grande melhora no humor, no relaxamento e maior ânimo nas atividades do dia a dia.

 Com o aumento de pessoas se preocupando com a saúde, houve o aumento da busca por academias esportivas nas últimas décadas, devido também a variedade de atividades disponibilizadas ao público (PINHEIRO; SILVA; PETROSKI, 2012). Concorda Tesseroli (2004) quando diz que muitas pessoas têm se dedicado à prática de exercícios em academias esportivas.

 Com o aumento das empresas prestadoras de serviços esportivos, se tornou imprescindível a utilização de métodos de custeio que auxiliem na gestão do negócio, para se manter em destaque no mercado (DE OLIVEIRA; 2006).

#

# 3 METODOLOGIA

 Partindo da premissa de que a academia esportiva estudada não possui um controle de custos organizado, eficiente e fundamentado em algum método oferecido pela Contabilidade de Custos, e tendo em vista que seus controles de custos são elaborados informalmente, por meio de análise superficial, objetiva-se aplicar o ABC para apuração dos custos na empresa e auxiliar a gestão no processo de precificação.

 Foi necessário realizar pesquisa bibliográfica, permitindo o conhecimento do que já foi salientado sobre o assunto da pesquisa, caracterizando a pesquisa também como descritiva, em que se utilizou dos conceitos analisados para estruturá-la. (FONSECA, 2002).

 O método utilizado, quanto aos objetivos, é de natureza exploratória, em que Gil (2007) define como um aperfeiçoamento da ideia, possibilitando uma visão geral do problema.

 O problema de pesquisa, em questão, foi tratado como quantitativo que segundo Marconi e Lakatos (2008), são usados para evidenciar termos de grandeza ou quantidade do fator presente em uma ocasião. Com base nesse conceito, ocorreu a coleta dos dados juntamente com a administração da empresa.

 Foi tratado também como qualitativo, que se baseia na presença ou ausência de alguma qualidade ou característica (MARCONI e LAKATOS, 2008). Foi realizada coleta de dados em relação às características das atividades executadas na academia.

 A pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso, que segundo Gil (2007), consiste no estudo aprofundado de objetos, de maneira que permita um amplo e detalhado conhecimento. Permite também que o investigador tenha a visão de um caso específico e tenham uma perspectiva abrangente e do mundo real (YIN; 2015).

 Desta forma, esta pesquisa foi desenvolvida com a análise das informações da academia esportiva tendo como base os dados fornecidos pelo proprietário e também pela contabilidade da empresa acerca dos custos da entidade, mediante apresentação de documentos e dados contábeis.

 Os dados foram coletados com auxilio do proprietário da academia, onde foram destacadas por ele, as informações fundamentais para a análise dos custos e aplicação do referido método de custeio na empresa, durante o período de 30 dias, utilizando como base para o estudo o mês de março de 2018.

 A empresa analisada fica localizada no centro da cidade de Guarapari - ES, e atua a 7 (sete) anos no mercado, mantendo um quadro de funcionários com 7 (sete) pessoas, sendo 3 (três) profissionais da área de Educação Física, 3 (três) estagiários/ estudantes de Educação Física e 1 (um) recepcionista, todos seguem uma escala de horário de trabalho, e são remunerados por hora trabalhada.

 Com esse quadro de funcionários são ofertados aos clientes os serviços de musculação, alongamento, aula de ginástica localizada, treinamento funcional, aula de dança e aula de ergometria, onde todas as atividades são desenvolvidas no ambiente da academia com horários previamente estipulados. A razão social da empresa não foi revelada neste estudo a pedido do proprietário.

#

# 4 ANÁLISE DOS DADOS

 O estudo, em questão, tem por finalidade demonstrar os custos que uma academia esportiva despende para realizar suas atividades e atender seus clientes com qualidade e de maneira satisfatória.

 Levando em consideração que sua atividade principal é o fornecimento de meios para praticar exercícios físicos, ao qual auxilia seus clientes a alcançar uma vida mais saudável. Propõe-se, nesse estudo, a aplicação do método de custeio ABC, para apuração dos custos consumidos pelas atividades por meio dos direcionadores.

 Antes de detalhar os resultados e proceder com a análise dos dados, é necessário descrever as etapas que foram executadas no processo. Essa estrutura pode ser observada, conforme demonstrado no quadro 2.

|  |  |
| --- | --- |
| Etapa 1 | Selecionar os procedimentos realizados |
| Etapa 2 | Definir as atividades |
| Etapa 3 | Identificar os recursos consumidos |
| Etapa 4  | Definir os direcionadores das atividades |
| Etapa 5 | Direcionadores e custos por clientes |
| Etapa 6  | Apropriação dos custos das atividades aos clientes |
| Etapa 7 | Apropriação dos custos indiretos |

Quadro 2 - Estrutura das etapas utilizadas no método de custeio baseado em atividades.

Fonte: Próprio autor.

 Na referida academia são disponibilizados aos clientes diversos procedimentos relacionados a práticas esportivas e todos eles visam à qualidade de vida, além de serem ofertados em horários estratégicos de acordo com os públicos específicos de cada atividade. Estes serviços estão listados por ordem alfabética, conforme é possível observar no quadro 3.

|  |  |
| --- | --- |
| **Nº** | **SERVIÇOS PRESTADOS** |
| **1** | Alongamento |
| **2** | Dança |
| **3** | Ergometria |
| **4** | Ginástica Localizada |
| **5** | Musculação |
| **6** | Treinamento Funcional |

Quadro 3 - Relação dos serviços prestados na academia esportiva.

Fonte: Própria autora.

 A próxima etapa executada no trabalho foi a listagem das atividades inseridas nos procedimentos esportivos, juntamente com a descrição detalhada referente a execução de cada uma das atividades da empresa.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **PROCEDIMENTOS** | **ATIVIDADES** | **DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE** |
| ALONGAMENTO | Aplicação de Exercícios de Alongamento e Relaxamento | Com ambiente e música relaxantes são realizados, os exercícios que possibilitem o alongamento de determinada musculatura em cada movimento, |
| Análise e Orientação | Observar a execução dos movimentos aplicados. |
| DANÇA | Aplicação de coreografias ritmadas | Execução de coreografias de forma planejada, acompanhadas de músicas da atualidade. |
| ERGOMETRIA | Avaliação | Analisar nível de condicionamento físico e presença de possíveis patologias. |
| Prescrição | Prescrever a atividade ergométrica ideal para a realidade do aluno  |
| Orientação e análise | Analisar a execução dos exercícios orientados. |
| GINÁSTICA LOCALIZADA | Ministração de Exercícios Resistidos de forma Global | Execução de exercícios resistidos com a finalidade de trabalhar todos os grupamentos musculares. |
| Análise e Orientação | Analisar a execução dos exercícios, e caso necessário, realizar correções. |
| MUSCULAÇÃO | Avaliação | Analisar as características do aluno, bem como histórico de doenças e seus objetivos a serem alcançados com os treinos. Atividade executada com base na quantidade de procedimentos. |
| Prescrição | Desenvolver uma rotina de treino baseada nos objetivos do aluno respeitando sua individualidade biológica. Atividade executada com base na quantidade de procedimentos. |
| Orientação e análise | Ensinar a execução dos exercícios prescritos e observar a biomecânica dos movimentos sendo executados |
| TREINAMENTO FUNCIONAL | Elaboração de Exercícios em série | Aplicação de exercícios em série com finalidade de trabalhar diversas capacidades físicas, como agilidade, velocidade, equilíbrio, etc. |
| Análise e Orientação | Orientar os alunos na execução e analisar a realização do exercício. |

Quadro 4 - Atividades e descrições

Fonte: Própria autora.

 Cada procedimento da academia é mensurado pelo tempo de execução, desta forma é importante ressaltar quantas horas cada atividade consumiu de tempo no mês estudado, conforme quadro 5:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **PROCEDIMENTOS** | **Procedimentos (horas/mês)** | **ATIVIDADES** | **Atividades (horas/mês)** |
|  |  |  |  |
| Alongamento  | 40 | Aplicação de Exercícios | 13,31 |
| Análise e Orientação | 26,68 |
| Dança | 24 | Coreografias ritmadas | 24,01 |
| Ergometria  | 40 | Avaliação | 12,13 |
| Prescrição | 7,63 |
| Análise e Orientação | 20,22 |
| Ginástica Localizada  | 40 | Ministração de Exerc. | 9,98 |
| Análise e Orientação | 30,00 |
| Musculação  | 352 | Avaliação | 137,63 |
| Prescrição | 38,40 |
| Análise e Orientação | 175,97 |
| Treinamento Funcional  | 16 | Exercícios em série | 5,30 |
| Análise e Orientação | 10,70 |

Quadro 5 - Descrição das horas consumidas por atividade

Fonte: Própria autora

 Após apresentação das atividades da academia e o tempo gasto em cada uma delas, foram listados os custos indiretos gerais unidos aos valores monetários consumidos por eles, referente ao mês da análise (março/2018).

 Segue abaixo tabela 1 contendo os custos indiretos gerais que serão atribuídos às atividades:

Tabela 1 - Relação dos Custos Indiretos

|  |  |
| --- | --- |
| **Custos Indiretos a apropriar às atividades**  | R$ |
| Aluguel da academia | 5000,00 |
| Cursos e Treinamentos | 805,00 |
| Depreciação de Equipamentos | 1224,42 |
| Energia Elétrica  |  873,22 |
| Manutenção de Sistemas (Software) |  570,00 |
| Manutenção dos Equipamentos | 410,20 |
| Mão de obra Indireta | 2400,50 |
| Material de Escritório | 172,00 |
| Telefone | 360,20 |
| **Total de Custos Indiretos** | **11815,54** |
|   |   |
| **Despesas Gerais** | **R$** |
| Água Potável | 270,00 |
| Internet | 250,00 |
| Material de Limpeza | 90,00 |
| Segurança | 300,00 |
| Alvará de Funcionamento | 265,00 |
| Marketing/Divulgação | 150,00 |
| Honorários Contábeis | 477,00 |
| **Total de Despesas**  | **1802,00** |
|  |  |
| **Total**  | **12292,54** |

Fonte: Própria autora.

 Como já conceituado neste trabalho, os custos indiretos possuem grande importância na aplicação do método ABC, mas a análise dos custos diretos também se torna de grande valia. Com base nisso, na próxima etapa listamos os custos diretos relativos às atividades da academia, juntamente com os recursos consumidos por eles.

Tabela 2 - Relação dos Custos Diretos

|  |
| --- |
| **Custos Diretos**  |
| **Custo Fixo** |   |
| Mão de Obra Direta (Salário + Encargos) | **5.652,00** |
| **Custo Variável** |   |
| Simples Nacional (6%) | 2.145,60 |
| **Total** | **7.797,60** |

Fonte: Própria autora.

 A fase seguinte consistiu em identificar os direcionadores de recursos ideais para cada custo indireto consumido na academia, para assim posteriormente obtermos um resultado mais real e acurado com a aplicação do método, como é possível observar no quadro 6.

|  |
| --- |
| **DIRECIONADORES DE RECURSOS** |

|  |  |
| --- | --- |
| **Recursos Consumidos - Custos Indiretos** | **Direcionadores de Recursos** |
| Aluguel da academia | Tempo proporcional em cada atividade |
| Cursos e Treinamentos | Número de funcionários |
| Depreciação de Equipamentos | Valor dos equipamentos |
| Energia Elétrica | Número de Equipamentos |
| Manutenção do Sistema Operacional (Software) | Pelo número de computadores |
| Manutenção dos Equipamentos | Número de equipamentos da academia |
| Mão de obra Indireta | Hora trabalhada com base no depto de apoio |
| Material de Escritório | Número de impressões/ fichas realizadas |
| Telefone | Média percentual de ligações por depto |
| Outras despesas | Distribuída entre as atividades igualmente |

Quadro 6 **-** Descrição dos direcionadores de recursos

Fonte: Própria autora.

 Após definidos os direcionadores de cada custo indireto referente as atividades, houve uma etapa de grande importância na aplicação do método de custeio ABC, ocorreu a apropriação dos custos indiretos à todas as atividades com base em seus direcionadores (destacados no quadro 6), conforme evidenciado no quadro 7.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Custos Indiretos** | **Apropriação dos Custos Indiretos às atividades** | **Totais** |
| **Alongamento (40h)** | **Dança (24h)** | **Ergometria (40h)** | **Ginástica Localizada (40h)** | **Musculação (352h)** | **Treinamento Funcional (16h)** |
| Aplicação de Exerc. | Análise e Orientação | Coreografias ritmadas | Avaliação | Prescrição | Análise e Orientação | Ministração de Exerc. | Análise e Orientação | Avaliação | Prescrição | Análise e Orientação | Exercícios em série | Análise e Orientação |
| **Aluguel**  | 130,00 | 260,50 | 234,50 | 118,50 | 74,50 | 197,50 | 97,50 | 293,00 | 1344,00 | 375,00 | 1718,50 | 52,00 | 104,50 | **5000,00** |
| **Cursos** | 57,50 | 57,50 | 114,97 | 38,34 | 38,34 | 38,34 | 57,50 | 57,50 | 76,67 | 76,67 | 76,67 | 57,50 | 57,50 | **805,00** |
| **Deprec.** | 2,20 | 3,33 | 10,42 | 0,00 | 0,00 | 322,72 | 6,28 | 15,05 | 0,00 | 0,00 | 837,92 | 7,51 | 18,99 | **1.224,42** |
| **Energia Elétrica** | 22,70 | 45,49 | 40,95 | 0,00 | 0,00 | 68,21 | 17,03 | 51,17 | 0,00 | 0,00 | 600,34 | 9,08 | 18,25 | **873,22** |
| **Man. do sistema** | 10,94 | 16,87 | 16,59 | 67,20 | 54,49 | 121,76 | 8,15 | 19,49 | 67,21 | 47,08 | 129,16 | 3,14 | 7,92 | **570,00** |
| **Man. do Equip.** | 10,67 | 21,37 | 19,24 | 9,72 | 6,11 | 16,20 | 8,00 | 24,04 | 110,26 | 30,77 | 140,99 | 4,27 | 8,57 | **410,20** |
| **MOI** | 62,41 | 125,07 | 112,58 | 56,89 | 35,77 | 94,82 | 46,81 | 140,67 | 645,25 | 180,04 | 825,05 | 24,97 | 50,17 | **2400,5** |
| **Escritório** | 4,47 | 8,96 | 8,07 | 4,08 | 2,56 | 6,79 | 3,35 | 10,08 | 46,23 | 12,90 | 59,12 | 1,79 | 3,59 | **172,00** |
| **Telefone** | 8,78 | 8,78 | 10,49 | 51,29 | 51,29 | 51,29 | 8,73 | 8,73 | 51,28 | 51,28 | 51,28 | 3,49 | 3,49 | **360,20** |
| **Outras Despesas** | 138,62 | 138,62 | 138,62 | 138,62 | 138,62 | 138,62 | 138,62 | 138,62 | 138,62 | 138,62 | 138,62 | 138,62 | 138,62 | **1802,06** |
|  |
| **Custos Ind. + Desp. por atividades** | **448,3** | **686,49** | **706,43** | **484,64** | **401,68** | **1056,26** | **391,97** | **758,35** | **2479,53** | **912,35** | **4577,64** | **302,36** | **411,61** | **13.617,6** |

Quadro 7 - Apropriação dos Custos Indiretos às atividades.

Fonte: Dados reais extraídos com base nas informações obtidas junto a empresa analisada.

 Após a alocação dos custos indiretos às atividades, o passo seguinte foi identificar como os objetos de custos (procedimentos) consomem as atividades, de acordo com o quadro 8.

|  |
| --- |
| **DIRECIONAMENTO DE DIRECIONADORES DE ATIVIDADES** |

|  |  |
| --- | --- |
| **Atividades Executadas** | **Direcionadores de atividades** |
| Alongamento | Tempo despendido em horas |
| Dança | Tempo despendido em horas |
| Ergometria | Tempo despendido em horas |
| Ginástica Localizada | Tempo despendido em horas |
| Musculação | Tempo despendido em horas |
| Treinamento Funcional | Tempo despendido em horas |
| Alongamento | Tempo despendido em horas |
| Dança | Tempo despendido em horas |
| Ergometria | Tempo despendido em horas |
| Ginástica Localizada | Tempo despendido em horas |

Quadro 8 - Descrição dos direcionadores das atividades

Fonte: Própria autora.

 Após os levantamentos anteriores e auxílio do proprietário da empresa, foi possível, então, calcular os recebimentos brutos do mês de referência desta pesquisa (março/2018), calculando o número de realizações de cada procedimento no período, conforme quadro 9 abaixo:

|  |
| --- |
| **NÚMERO DE ATIVIDADES REALIZADAS POR MÊS** |
| **PROCEDIMENTOS ESPORTIVOS** | **PREÇO UNITÁRIO (R$)** | **TEMPO DE REALIZAÇÃO POR MÊS (HORAS)** | **NÚMERO DE ALUNOS (MARÇO/2018)** | **RECEITA (MARÇO/2018) (R$)** |
| Alongamento | 60,00 | 40 | 40 | 2.400,00 |
| Dança | 50,00 | 24 | 50 | 2.500,00 |
| Ergometria | 50,00 | 40 | 146 | 7.300,00 |
| Ginástica Localizada | 60,00 | 40 | 36 | 2.160,00 |
| Musculação | 80,00 | 352 | 250 | 20.000,00 |
| Treinamento Funcional | 50,00 | 16 | 28 | 1.400,00 |
| **TOTAL** | **350,00** | 512 | 550 | **35.760,00** |

Quadro 9 - Números de procedimentos realizados no mês.

Fonte: Própria autora.

.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **CUSTOS** **DIRETOS** | **PROCEDIMENTOS E ATIVIDADES** | **Totais** |
| **Alongamento**  | **Dança**  | **Ergometria**  | **Ginástica Localizada**  | **Musculação**  | **Treinamento Funcional**  |
| Aplicação de Exerc. | Análise e Orientação | Coreografias ritmadas | Avaliação | Prescrição | Análise e Orientação | Ministração de Exerc. | Análise e Orientação | Avaliação | Prescrição | Análise e Orientação | Exercícios em série | Análise e Orientação |
| **MOD** | 146,95 | 294,46 | 265,08 | 133,95 | 84,21 | 223,25 | 110,21 | 331,21 | 1519,26 | 423,92 | 1942,59 | 58,78 | 118,13 | **5.652,00** |
| **Simples Nacional** | 55,79 | 111,79 | 100,63 | 50,85 | 31,97 | 84,75 | 41,84 | 125,73 | 576,74 | 160,92 | 737,44 | 22,31 | 44,84 | **2.145,60** |
|  **Custos Diretos por atividade** | **202,74** | **406,25** | **365,71** | **184,80** | **116,18** | **308,00** | **152,05** | **456,94** | **2096,00** | **584,84** | **2680,03** | **81,09** | **162,97** | **7.797,60** |

 Seguindo a estrutura de aplicação do método ABC, a próxima etapa consistiu em apropriar os custos diretos as atividades da academia, com base na quantidade de horas consumidas por cada atividade, como é possível observar no quadro 10.

Quadro 10 - Apropriação dos Custos Diretos às atividades

Fonte: Própria autora.

 Para melhor entendimento sobre os custos consumidos em cada atividade analisada, no próximo estágio foi elaborada uma Demonstração do Resultado do Exercício simplificada, com finalidade de evidenciação dos resultados obtidos com a análise, conforme segue quadro 11 abaixo:

|  |
| --- |
| **DRE - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO** |
|   | Alongamento (40h) | Dança (24h) | Ergometria (40h) | Ginástica Localizada (40h) | Musculação (352h) | Treinamento Funcional (16h) | **Total** |
| **(+) Receita** | 2.400,00 | 2.500,00 | 7.300,00 | 2.160,00 | 20.000,00 | 1.400,00 | **35.760,00** |
| **(-) Custos Indiretos** | 1.134,79 | 706,43 | 1.942,58 | 1.150,32 | 7.969,53 | 713,97 | **13.617,62** |
| **(-) Custos Diretos** | 441,41 | 265,08 | 441,41 | 441,42 | 3.885,77 | 176,91 | **5.652,00** |
| **(-) Impostos** | 167,58 | 100,63 | 167,57 | 167,57 | 1.475,10 | 67,15 | **2.145,60** |
| **(=) Resultado** | **656,22** | **1.427,86** | **4.748,44** | **400,69** | **6.669,60** | **441,97** | **14.344,78** |

Quadro 11 - Demonstração do Resultado do Exercício

Fonte: Própria autora.

 A aplicação do método ABC foi finalizada no passo anterior, porém evidenciou-se a relevância de, neste estudo, apresentar a margem de lucro líquida, com intuito de demonstrar com mais clareza o retorno de cada procedimento. Foi utilizado o seguinte cálculo para apuração da margem de lucro líquida: Margem líquida = Lucro líquido após os impostos / Receita x 100. Conforme indica a tabela 3 abaixo:

Tabela 3 - Margem de Lucro Líquida

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Procedimentos** | **Receita ($)** | **Lucro Líquido**  **($)** | **Margem de Lucro Líquida** **(%)** |
| **Alongamento (40h)** | 2.400,00 | 656,22 | 27,34% |
| **Dança** | 2.500,00 | 1.427,86 | 57,11% |
| **Ergometria (40h)** | 7.300,00 | 4.748,44 | 65,04% |
| **Ginástica Localizada (40h)** | 2.160,00 | 400,69 | 18.55% |
| **Musculação (352h)** | 20.000,00 | 6.669,60 | 33,35% |
| **Treinamento Funcional (16h)** | 1.400,00 | 441,97 | 31.57% |
| **Total** | 35.760,00 | 14.344,78 | 40,15% |

Fonte: Própria autora.

#

# 5 CONCLUSÃO

 No decorrer do desenvolvimento e realização deste trabalho, teve-se como expectativa básica, a aplicação do sistema ABC em uma empresa prestadora de serviços, sendo ela uma academia esportiva localizada no centro de Guarapari, com a finalidade de obter o controle dos custos acerca da movimentação da empresa.

 A aplicação do método ABC na referida empresa foi efetiva e necessária, tendo em vista que os outros métodos de custeio não dão destaque às atividades. Se evidenciou realizável em uma empresa prestadora de serviços, impactando de forma eficiente na visualização detalhada dos custos, possibilitando um posterior auxílio em diversos aspectos no processo de decisão da empresa.

 Em relação as etapas da aplicação do método, foram definidas, apresentadas e executadas de forma proveitosa, porém não pouco trabalhosa, o que possibilitou alcançar todos os objetivos apresentados nesta pesquisa.

 Examinando os valores dos custos encontrados com a aplicação do método, em relação ao valor cobrado como mensalidade nas atividades desenvolvidas na academia, foi possível identificar, através dos percentuais de margem de lucro líquida, que quatro das atividades analisadas, apresentaram um percentual lucrativo maior que 30% (trinta por cento) de lucratividade, enquanto duas das atividades tiveram um percentual menor que 30% (trinta por cento), porém maior que 18% (dezoito por cento). Com isso, conclui-se que os valores cobrados como mensalidade na academia são favoráveis em relação aos custos que ela possui. Com os resultados desta pesquisa também foi possível trazer informações relevantes ao proprietário da empresa acerca das atividades da academia, como por exemplo os custos diretos e indiretos que cada atividade consome, quantas horas cada atividade esgota de tempo em cada procedimento e o fator mais diretamente importante dentro do mercado competitivo que a empresa atua que é o percentual acurado de lucratividade de cada procedimento, possibilitando auxiliar no processo de tomada de decisão.

 Esta pesquisa também poderá ter um aspecto contributivo para novos estudos sobre o tema aplicado, principalmente em relação ao método ABC em uma empresa prestadora de serviços, em razão de ser um método relativamente novo, possuem poucas pesquisas relevantes sobre essa perspectiva.

 Conclui-se que o método de custeio baseado em atividades é eficiente para a apuração e alocação dos custos em uma empresa prestadora de serviços com variedade de atividades, e valores consideráveis de custos indiretos. A escolha pela aplicação do método em estudo foi bem sucedida, pois foi capaz de demonstrar resultados sólidos sobre os custos gerados, comprovando ser uma ferramenta estratégica eficaz e útil.

#

# REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Nair Fernandes. **Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais:** Um estudo de caso em hospital. **ABCustos**, v. 3, n. 2, 2015.

CAPARRÓZ, Adriana dos Santos Carvalho; LOPES, Maria Cristina P**. Desafios e perspectivas em ambientes virtuais de custos: inter-relações, formação tecnológica e prática docente**. Educ. Form. Tecnol, v. 1, p. 50-58, 2008.

CARDOSO, Ricardo Lopes; PEREIRA, Carlos Alberto; GUERREIRO, Reinaldo. **A produção acadêmica em custos no âmbito do EnANPAD: uma análise de 1998 a 2003.** Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2004.

CARVALHO, José Manuel de Matos, "**Sistemas de Custeio:** Tradicionais versus Contemporâneos", Jornal da APOTEC, Dezembro, 2010.

CORONETTI, Jucimar, BEUREN Ilse Maria, DE SOUSA Marco Aurélio Batista. **Os Métodos de Custeio Utilizados nas Maiores Indústrias de Santa Catarina.** Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, 2003.

CORRÊA, Ronaldo Costa. **Custos em empresas prestadoras de serviços de informática: Aplicação do ABC.** Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos** / Silvio Aparecido Crepaldi – 5. Ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

DA SILVA, Daiane Dias; FERREIRA. Patrícia Dias; DUTRA, Catherine Chiappin. **Gestão de Custos para formação do preço de venda de uma costureira autônoma localizada na cidade de Caxias do Sul.** Uma pesquisa:Anais do Seminário de Iniciação Científica Curso de Ciências Contábeis da FSG, 2016.

DE OLIVEIRA, Adriano Augusto Afonso. **A utilização do método de custeio baseado em atividades (ABC):** Uma pesquisa Empírica. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2006.

DE SOUZA, Marcos Vinicius Bona. **Apuração de Custos:** Estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços na área de contabilidade de condomínios. 2003.

DUMER, Miguel Carlos Ramos et al. **Percepção de importância da contabilidade de custos na produção de leite:** um estudo com produtores rurais de Alfredo Chaves-ES. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2015.

FONSECA, Luís Aelto Vieira da. **Uma proposta de um sistema de custos para empresas comerciais fundamentado no custeio baseado em atividades.** Florianópolis: UFSC. 2002. Dissertação (Mestrado em Administração) CPGA/UFSC.

GANTZEL, Gerson. **Revolução nos custos.** Salvador: Casa da Qualidade,1996.

GASPARETTO, Valdirene et al. **Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do custeio baseado em atividades**. 1999.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007

GUALANO, Bruno; TINUCCI, Taís. **Sedentarismo, exercício físico e doenças crônicas.** Revista Brasileira de Educação Física e Esporte, v. 25, n. spe, p. 37-43, 2011.

IOB. **Como avaliar um sistema de controle de custos e orçamento.** Temática Contábil e Balanços, Bol. 47/98.

ISA, C. R. **Factors Influencing Activity-Based Costing Success: A Research Framework**. International Journal of Trade, Economics and Finance, 2010.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R.. **Custo & Desempenho:** administre seus custos para ser mais competitivo. 2ª. ed. São Paulo: Futura, 1998.

KOCK, Soren. **Implementation considerations for activity-based cost systems in service firms the unavoidable challenge;** 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MEGLIORINI, Evandir**. Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

MINAYO, Maria Cecília de Souza et al. **Qualidade de vida e saúde:** um debate necessário. 2010.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos:** planejamento, controle e gestão na economia globalizada. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NOVAES, Antonio Galvão. **Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição: estratégia, operação e avaliação**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

PINHEIRO, Kelly Cristina; SILVA, Diego Augusto Santos; PETROSKI, Edio Luiz. **Barreiras percebidas para prática de musculação em adultos desistentes da modalidade.** Revista Brasileira de Atividade Física & Saúde, v. 15, n. 3, p. 157-162, 2012.

POPESKO, B. **Utilization of Activity-Based Costing System in Manufacturing Industries –** Methodology, Benefits and Limitations. International Review of Business Research Papers, 2010.

REIS, Ricardo Pereira; MEDEIROS, André Luiz; MONTEIRO, Lucas Andrade. **Custos de produção da atividade leiteira na região sul de Minas Gerais.** Organizações Rurais & Agroindustriais, v. 3, n. 2, 2001.

RIZZATTI, Cláudia da Costa. **Proposta de implantação de um sistema de Custos Indiretos nos serviços de academia e maturidade ativa da unidade operacional.** Universidade Federal do Pampa, 2016.

SANTOS, Joel José. **Fundamentos de Custos para formação do preço e do lucro.** São Paulo: Atlas, 2005.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. Cortez editora, 2017.

SULAIMAN, M. **Implementation of activity-based costing in Malaysia:** A case study of two companies. Asian Review of Accounting, v. 16, n.1, 2008.

SHEVASUTHISILP, **Analysis of Activity-Based Costing in the After Press Services Industry.** PROCEEDINGS OF THE INTERNATIONAL MULTICONFERENCE OF ENGINEERS AND COMPUTER SCIENTISTS, 2009.

TESSEROLI, C.. **A influência de três diferentes intervalos de recuperação entre séries com cargas para 10 repetições máximas.** Revista brasileira de ciência e movimento, 2008.

Kong. **Anais Hong Kong**: IMECS, March 18 - 20, 2009. v.2.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso-: Planejamento e Métodos**. Bookman editora, 2015.