

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FERNANDO JOSÉ COELHO

PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE
CUSTOS: UM ESTUDO DE CASO DA ALFA ACADEMIA DE
FITNESS

Florianópolis, 2005

FERNANDO JOSÉ COELHO

**PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE
CUSTOS: UM ESTUDO DE CASO DA ALFA ACADEMIA DE
*FITNESS***

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. M. Sc. Nivaldo João dos Santos.

Florianópolis, 2005

FERNANDO JOSÉ COELHO

**PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE
CUSTOS: UM ESTUDO DE CASO DA ALFA ACADEMIA DE
*FITNESS***

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a média de, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

03 de junho de 2005

Professora Dr. Elisete

Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Prof. M.Sc. Nivaldo João dos Santos (orientador)

Nota atribuída

Prof.

Nota atribuída

Prof.

Nota atribuída

Florianópolis, 2005

AGRADECIMENTOS

Este trabalho só foi possível devido ao sonho do autor em ser Bacharel em Ciências Contábeis, enfrentando cada disciplina com seriedade e determinação. Algumas pessoas foram importantes no decorrer do curso e, também, para a realização deste trabalho.

O professor M.Sc. Nivaldo João dos Santos pela ajuda e orientação no decorrer desta pesquisa.

Aos sócios da Academia de *Fitness* Alfa que permitiram que o estudo fosse feito.

Aos professores que durante o curso de graduação passaram conhecimento para que eu pudesse estar realizando esta pesquisa.

A meus pais, João José Coelho e Orlendina Beling Coelho, e meu irmão, Rodrigo José Coelho, que me estimularam e deram forças a continuar em busca do meu objetivo.

A Kelly Cristina Batista Mello, minha namorada, que esteve sempre ao meu lado me apoiando.

E, finalmente, o mais importante, a DEUS, que não me deixou sem retorno quanto necessitei e me manteve no caminho da luz.

RESUMO

COELHO, Fernando José. **Proposta de implantação de um sistema de custo:** um estudo de caso da Alfa Academia de *Fitness*, 2005, 43 p., Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Orientador: Nivaldo João dos Santos

Este trabalho monográfico aborda uma proposta de implantação de um sistema de custos para a Academia Alfa. Foram feitas pesquisas em livros e *internet* a fim de verificar o que já foi escrito nesta área. As bibliografias pesquisadas traziam três tipos de custeio: o absorção, o custeio direto ou variável e o custeio baseado em atividades (ABC). Estes têm a finalidade de mensurar os custos dos processos produtivos ou de prestação de serviço.

O custeio por absorção aloca todos os custos ao produto, o custeio direto ou variável desconsidera os custos fixos e o ABC tem a finalidade de alocar os custos às atividades desenvolvidas na empresa.

Após a revisão teórica elaborou-se uma proposta de sistema de custos para a Academia Alfa com base nos dados coletados junto aos sócios da empresa estudo de caso.

E, finalmente, conclui-se que um sistema de custos é importante para servir de base para decisões. Sugere-se que mais pesquisas sejam feitas nesta área, objetivando a melhoria do sistema e redução dos custos.

Palavras-chaves: Absorção, Custeio Direto ou Variável, ABC (Custeio baseado em atividades).

ABSTRACT

This work monográfico approaches a proposal of implantação of a system of costs for the Academy Alpha. They were made researches in books e internet in order to verify what was already written in this area. The researched bibliographies brought three costing types: the costing for absorption, the direct costing or variable and the Activity-Based Costing (ABC). These have the mensurar purpose the costs of the productive processes or of service installment.

The costing for absorption allocates all the costs to the product, the direct costing or variable disrespects the fixed costs and ABC has the purpose of allocating the costs the activities developed in the company.

A proposal of system of costs was elaborated for the Academy Alpha with base in the data collected the partners of the company case study close to.

It is finally it is ended that a system of costs is important to serve of base for decisions. Suggests himself that more researches they are done in this area, objectifying the improvement of the system and reduction of the costs.

Word-keys: Absorption, Direct or Variable Costing, ABC (Activity-Based Costing).

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Especificação dos bens móveis da área de <i>jiu-jitsu</i>	30
Quadro 02 – Especificação dos bens móveis da área de ginástica aeróbica	30
Quadro 03 – Especificação dos bens móveis da área de musculação	31
Quadro 04 – Especificação dos bens móveis da área de recepção	32
Quadro 05 – Especificação dos custos	34
Quadro 06 – Especificação das despesas	35
Quadro 07 – Especificação das depreciações mensais da área de <i>jiu-jitsu</i>	35
Quadro 08 – Especificação das depreciações mensais da área de ginástica aeróbica	36
Quadro 09 – Especificação das depreciações mensais da área de musculação	36
Quadro 10 – Especificação das depreciações mensais da área de recepção	36
Quadro 11 – Especificação das depreciações mensais das benfeitorias em imóvel de terceiro	37
Quadro 12 – Apropriação dos custos diretos	37
Quadro 13 – Especificação dos critérios de rateio	38
Quadro 14 – Mapa de rateio dos custos indiretos	38
Quadro 15 – Relação custos totais X receitas médias líquidas	39

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 APRESENTAÇÃO DO ASSUNTO	8
1.2 TEMA	9
1.3 PROBLEMA	9
1.4 OBJETIVOS	10
1.4.1 Objetivo geral	10
1.4.2 Objetivos específicos	11
1.5 JUSTIFICATIVA	11
1.6 METODOLOGIA	12
1.7 LIMITAÇÃO DA PESQUISA	13
1.8 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	15
2.1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS DE CUSTOS	15
2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	17
2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	18
2.3.1 Custeio por absorção	19
2.3.2 Custeio direto.....	20
2.3.3 Custeio baseado em atividade (ABC).....	21
3 ESTUDO DE CASO	25
3.1 EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS	25
3.2 CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA	26
3.2.1 Produto	27
3.2.2 Estrutura da empresa	29
3.2.3 Processo da prestação de serviço.....	32
3.3 PROPOSTA DO SISTEMA DE CUSTEIO PARA A ALFA ACADEMIA DE <i>FITNESS</i>	33
3.4 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS E DESPESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.....	34
3.5 CUSTO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.....	37
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	40
REFERÊNCIAS	41

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo tem como objetivo fornecer uma visão geral do que será abordado no trabalho, assim como, especificar a metodologia utilizada no mesmo.

1.1 APRESENTAÇÃO DO ASSUNTO

A crescente concorrência no mercado está levando empresas a investir em tecnologias e inovações para melhorar sua competitividade. De acordo com Hart (1996, p. 24), “com a concorrência tornando-se cada vez mais acirrada e os clientes cada vez mais exigentes, as empresas estão ansiosas por meios que as diferenciem da concorrência”.

Nas últimas décadas o desenvolvimento do setor terciário se deu, principalmente, pelo surgimento de novos mercados. Segundo Bernardi (1998, p.107), “entre as atividades empresariais clássicas, produção e comercialização, os serviços vêm continuamente ascendendo no *ranking* de ocupações e participação na economia de maneira expressiva”.

As academias de *fitness* estão inseridas em um cenário bastante concorrido onde o diferencial, normalmente, é o bom atendimento e a estrutura disponibilizada aos clientes. Algumas academias disponibilizam outras atividades esportivas almejando conquistar um grupo maior de frequentadores.

Neste momento um sistema de custos para gerar informações que auxiliem a tomada de decisão é de fundamental importância para a continuidade da empresa. Segundo Martins (2001) a Contabilidade de Custos tem a finalidade de controlar através do estabelecimento de padrões e orçamentos e, dar suporte através de informações relevantes à tomada de decisão. Corroborando com Martins, estão VanDerbeck e Nagy (2001, p. 13) mencionando que a

“contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro”.

As academias de *fitness* são empresas que alugam os seus equipamentos e prestam serviços de orientação na área desportiva. Estas, devido à sobrecarga do dia-a-dia, são vistas como um local que se pode relaxar e, concomitantemente, cuidar da saúde e da estética. Mesmo assim, este ramo de empresas sofre com a sazonalidade, atingindo sua maior demanda nos meses que antecedem o verão.

1.2 TEMA

Com base no exposto, nota-se a necessidade da utilização de um sistema de custos nas empresas do ramo de *fitness* para o administrador melhor conduzir seu negócio e obter melhores resultados. Logo, o tema deste trabalho é uma *Proposta de Sistema de Custos para a Academia de Fitness Alfa*.

1.3 PROBLEMA

A relação homem-trabalho nos últimos anos é cada vez maior, assim como a exigência nos cargos assumidos, devido ao desemprego e a globalização das empresas. Neste cenário as academias de ginástica estão servindo como uma opção de relaxamento para o homem e desligamento da sua rotina exaustiva.

Normalmente, as academias de *fitness* são administradas pelos próprios sócios que, devido a sua formação em educação física, não detém conhecimento científico na área de

gestão, por isso não se preocupam com as informações gerenciais, tampouco têm preocupação com o controle e redução dos custos.

Especificamente na Academia Alfa, o único controle que se tem é financeiro, limitando-se ao fluxo de caixa. Este, por sua vez, não denota o quanto cada atividade absorve das receitas nem o resultado econômico contábil, o que pode a academia estar operando com retorno abaixo do esperado ou mesmo negativo.

Contudo, os equipamentos utilizados nas academias de *fitness* têm valor bastante elevado encarecendo a atividade deste setor.

A sazonalidade é outro problema que deve ser analisado quando gestor, pois é necessário fazer um planejamento estratégico com base nos custos para o período de baixa demanda, e assim, dar continuidade ao empreendimento.

Com base no exposto, este estudo busca demonstrar uma forma de responder ao seguinte questionamento: **como adequar um sistema de custos que fomente a gestão de uma academia de *fitness*?**

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo geral

Tem-se como objetivo geral apresentar uma proposta de um método de custeio para uma Academia de *Fitness*.

1.4.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral, são propostos os seguintes objetivos específicos:

- Conceituar empresa prestadora de serviço;
- Identificar os conceitos relacionados a custo;
- Fazer um levantamento dos custos da empresa em questão;
- Propor um método de custeio para a Academia Alfa.

1.5 JUSTIFICATIVA

A economia nas últimas décadas tem se concentrado com mais força no setor de serviços, devido ao número de micro e pequenas empresas que estão surgindo. Porém, estatísticas do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE têm mostrado que mais da metade das empresas “fecham suas portas” antes de completar três anos (informação verbal).

A não continuidade das micro e pequenas empresas se dá, principalmente, pela falta de um estudo estratégico tanto pré-operacional, quanto durante o decorrer de suas atividades.

As empresas como um todo, especialmente as micro e pequenas, tendo em vista a sua vulnerabilidade às mudanças econômicas, devem dar ênfase a necessidade do controle e da informação gerencial para a tomada de decisão.

Além disso, as academias de *fitness* para manterem seus clientes assíduos têm que estar constantemente inovando, através de novas modalidades de esportes, novos aparelhos e de aperfeiçoamento de seus profissionais.

Mesmo com todos os custos incorridos por este segmento empresarial, verifica-se que os preços dos serviços, normalmente, são fixados com base nos preços aplicados pela concorrência. Segundo Santos (1990) o preço aplicado está ligado às exigências do mercado ou governamental, aos custos, ao nível de atividade e ao lucro desejado.

Acredita-se que a Contabilidade de Custos, através de um sistema de custos desenvolvido especificamente para a empresa em questão, será base para a gestão estratégica e, conseqüentemente, ao desenvolvimento da empresa.

Portanto, devido às exigências do mercado, faz-se necessária a pesquisa deste tema-problema, objetivando oferecer um sistema de custos que possa servir de informação para o gerenciamento da Academia de *Fitness* Alfa.

1.6 METODOLOGIA

Como forma de adquirir conhecimentos e assim solucionar o problema deste trabalho será realizada uma pesquisa que resultará em monografia.

Segundo Gil (2002, p.17), pode-se definir pesquisa “como o processo racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Costa e Costa (2001, p. 79) conceituam monografia como “um trabalho acadêmico que tem por objetivo a reflexão sobre um tema ou problema específico e que resulta de um processo de investigação sistemática”.

A metodologia desenvolvida nesta monografia será uma pesquisa bibliográfica de natureza exploratória, com estudo de caso da Academia de *Fitness* Alfa e abordagem qualitativa do problema.

Conforme Gil (1999) a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Beuren Et. Al. (2003) explica que este tipo de pesquisa é realizado quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

Estudo de caso para Andrade (1997, p.23), consiste “na observação de determinados indivíduos, profissões, condições, grupos ou comunidades, com a finalidade de obter generalizações”.

Para Menezes e Silva (2000, p. 20) a abordagem do problema de forma qualitativa “não requer os usos de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para a coleta de dados e o pesquisador é o instrumento chave”.

Os tipos de dados utilizados nesta pesquisa foram retirados de fontes como livros, *internet* e através de entrevistas informais com os sócios e colaboradores da academia.

1.7 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Este estudo limita-se à abordagem prática através de um estudo de caso da Alfa Academia de Fitness, propondo um sistema de custeio baseado nas teorias vistas durante o estudo. Limita-se também, ao estudo de caso da Alfa Academia de *Fitness*, analisando as informações referentes aos quatro últimos meses do ano de 2004.

A pedido dos sócios da academia estudada não serão fornecidos o nome e o endereço do estabelecimento.

É importante salientar que os sistemas de custos são implantados com base nas necessidades e na estrutura de cada empresa.

1.8 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

O presente estudo está dividido em quatro capítulos. O primeiro capítulo trata da introdução, onde são abordados o tema e o problema da pesquisa, os objetivos geral e específico, a justificativa, a metodologia, as limitações e a organização do trabalho.

O segundo capítulo é dedicado à fundamentação teórica. Inicialmente são abordados os conceitos fundamentais de custos e as suas classificações, posteriormente aborda-se os métodos de custeio, especificamente trata-se do Custeio por Absorção, do Custeio Direto ou Variável e do Custeio Baseado em Atividade (ABC).

O capítulo seguinte é o estudo de caso. Conceituam-se as empresas prestadoras de serviços, logo após caracteriza-se a empresa estudada, descreve-se os serviços oferecidos e a estrutura da empresa. Finalmente, sugere-se uma proposta de sistema de custos com base nas necessidades de informação da empresa.

Enfim, no último capítulo, apresenta-se as conclusões do estudo e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A Contabilidade de Custos surgiu com o advento da Revolução Industrial, no século XVIII, devido à necessidade de mensurar o valor dos produtos fabricados. Até então existia a Contabilidade Financeira que atendia apenas as empresas comerciais.

Posteriormente, com a carência de informação para se estabelecer padrões, elaborar orçamentos e controlar dispêndios a Contabilidade de Custos foi também adotada pelas empresas prestadoras de serviços.

A terminologias segundo Martins (2001) são utilizadas com base nos conceitos industriais tendo em vista a similaridade da situação, principalmente nas entidades em que se trabalha com projetos.

2.1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS DE CUSTOS

Martins (2001, p. 25) define gasto como “o sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos”. Os gastos ocorrem através da aquisição de produtos ou serviços, que pode ou não estar relacionado com a atividade fim da empresa.

Neste sentido Sá e Sá (1994, p. 231) conceituam gasto como “despesa, custo, um investimento feito para obter uma utilidade”.

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p.27) investimentos “são aqueles gastos ativados associados a qualquer aspecto do negócio que não seja estoque”. Sá e Sá (1994, p. 271) citam investimento como a “aplicação de valores para a obtenção dos fins de empresa ou da

entidade”. Martins (2001, p. 25) caracteriza investimento como o “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s)”.

Com relação a custo Lacerda (1999) descreve como o sacrifício da organização para preparar um produto ou serviço a partir do desenvolvimento, aquisição, processamento e acabamento de outros produtos e/ou serviços. Para Iudícibus (1998, p. 113) custo “significa quanto foi gasto para adquirir certo bem, objeto, propriedade ou serviço”. Da mesma forma, Atkinson Et. Al. (2000, p. 85) diz que os “custos refletem os recursos que a empresa usa para fornecer serviços ou produtos”.

No que concerne a despesa Martins (2001, p. 26) assim como Sá e Sá (1994, p. 153) descrevem como sendo os “bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Leone (2000, p. 46) define despesa como “os gastos imediatamente consumidos ou o consumo lento dos gastos de investimentos à medida que estes vão sendo utilizados pelas operações”.

Dentro da concepção de despesa pode-se enquadrar as perdas, que são dispêndios de recursos involuntários e imprevisíveis que influenciam diretamente o resultado. Padoveze (1997, p. 214) afirma que as perdas são “fatos ocorridos em situações excepcionais que fogem à normalidade das operações da empresa. São considerados não-operacionais e não fazem parte dos custos de produção dos produtos”.

Portanto, as perdas anormais ao processo produtivo são consideradas despesas e influenciam imediatamente no resultado, ao passo que as perdas normais são parte do custo do produto e influenciarão apenas quando da geração da receita.

2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Os custos podem ser classificados como diretos ou indiretos. Atkinson Et. Al. (2000) cita que é comum classificar os custos de acordo com sua função.

Martins (2001, p. 52) menciona que os custos diretos são aqueles que “podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo”.

Sá e Sá (1994) referenciam custo direto ao custo primário, restringindo os custos diretos à matéria-prima e à mão-de-obra. Assim, custo direto é todo o gasto facilmente identificado com o produto fabricado ou serviço prestado.

O custo indireto segundo Sá e Sá (1994; p. 128) é o “investimento em elementos da produção que não participam fisicamente do produto; são gastos que, cooperando para que a produção se realize, não participam diretamente do produto”.

Para Martins (2001, p. 53) os custos indiretos “não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária”.

Portanto, a escolha do critério de rateio é bastante importante para a melhor alocação dos custos indiretos e, assim, redução das distorções.

Além das classificações citadas, os custos podem ser classificados, com base no volume de produção, como fixo ou variável.

Atkinson Et. Al. (2000, p. 183) cita que os “custos fixos não mudam com as mudanças no nível de produção (ou venda) durante curtos períodos de tempo. Custos variáveis mudam em proporção às mudanças no nível de produção (ou vendas)”. Este autor trás ainda a definição da terminologia de custos mistos, que têm por característica serem variáveis e fixos dependendo do volume.

Martins (2001, p. 269) cita que não existe custo totalmente fixo “são, isso sim, fixos dentro de certos limites de oscilação da atividade a que se referem, sendo que, após tais limites, aumentam, mas não de forma exatamente proporcional, tendendo a subir em “degraus””.

Sá e Sá (1995, p. 137) conceituam custo variável como aquele “que oscila de acordo com as quantidades produzidas”. Da mesma forma, VanDerbeck e Nagy (2003, p. 445) relacionam os custos variáveis com custos de manufatura, que “variam em proporção com as mudanças no volume de produção”.

Alguns custos podem apresentar a característica de ser, dependendo do volume, semifixos ou semivariáveis. Leone (2000) e VanDerbeck e Nagy (2003) citam custo semifixo aquele que tende a permanecer o mesmo em montante de dinheiro até certo nível de atividade, aumentando quando a produção excede certos limites. Os mesmos autores definem custo semivariável aquele que é um tanto sensível às mudanças na produção.

Portanto, o custo fixo caracteriza-se por existir mesmo que não se aufera receita, ao passo que os custos variáveis estão diretamente ligados à produção de um bem ou prestação de um serviço.

O ideal para a empresa é operacionalizar com o mínimo possível de custos e despesas fixas.

2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio determinam a forma como serão apropriados os custos aos produtos ou serviços.

2.3.1 Custeio por absorção

Esta metodologia de custeio tem por característica alocar todos os custos, fixos ou variáveis, aos produtos ou serviços prestados. Segundo Sá e Sá (1995, p. 119) o custeio por absorção “inclui os elementos “diretos” e “indiretos” das aplicações feitas, para que se consigam um produto ou um serviço, assim como os elementos “variáveis” e aqueles também “fixos””.

No Brasil, este sistema é o único aceito pela legislação do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99) e pela Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76), pois, segundo Martins (2001, p. 41) é o “método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos”.

Na concepção de VanDerbeck e Nagy (2003, p. 443) o custeio por absorção é “um método de contabilidade para custos de manufatura que debitam ambos custos fixos e variáveis do produto; também referido como método do “custo total””.

Atkinson Et. Al. (2000, p. 372) menciona que “os custos totais, que incluem os materiais diretos, a mão-de-obra direta e as atividades de apoio, são atribuídos com base em taxas de direcionadores de custos das atividades normais”.

Para Martins (2001, p. 41) o custeio por absorção é o método que “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção”.

Os custos diretos são apropriados aos produtos conforme consumo no processo de produção, os custos indiretos são rateados e depois alocados aos produtos.

Brimson (1996, p. 24) ressalta a limitação do custeio por absorção

O sistema tradicional de custeio informa um custo de produto razoavelmente correto quando a atividade indireta é consumida em relação ao volume de produção. (...) No entanto, o custo dos produtos torna-se distorcido quando as atividades indiretas, não relacionadas com o volume de produção, aumentam significativamente.

Faz-se importante, portanto, o conhecimento dos processos de produção ou de prestação de serviço para que se possa ratear, com o mínimo de distorções, os custos indiretos através da correta definição dos critérios de alocação de custos.

2.3.2 Custeio direto

O sistema de custeio direto, variável, ou ainda marginal, segundo Martins (2001), surgiu com o objetivo de eliminar as distorções dos sistemas que utilizam rateio dos custos indiretos.

Para Assef (1997, p. 35) é um “método de apropriação de custos que considera apenas aqueles diretamente ligados aos produtos vendidos, ou seja, os custos variáveis”

VanDerbeck e Nagy (2003, p. 443) descrevem custeio direto como o “método de contabilidade para custos de manufatura que debitam no produto apenas os custos que variam diretamente com o volume”.

Leone (2000, p. 327) cita que “as despesas e os custos fixos de fabricação representam o consumo da estrutura posta à disposição da fábrica para produzir certa quantidade de unidades durante determinado período”. Nesta premissa, os custos fixos são considerados despesas, reduzindo o resultado do período. Ao contrário do custeio por absorção onde todos os custos são estocados, influenciando o resultado apenas na venda do produto.

Sá e Sá (1995, p. 118) chamam a atenção para a controvérsia deste assunto

Os que defendem o processo alegam que uma coisa é a “produção” e outra os “meios para produzir”. Admitem, pois, que os “meios para produzir” são os que geram as “cargas fixas” e que, por isso mesmo, elas não variam de acordo com o “volume produzido”. Os opositores do sistema argumentam que não se pode produzir sem “meios”, e que estes são partes integrantes do processo produtivo, inexcluíveis.

Esse tipo de sistema de custeio não pode ser utilizado para demonstrações legais, portanto, as informações oferecidas devem servir apenas para uso interno, como base para decisões gerenciais.

Martins (2001) afirma que o Custeio Variável fornece informações melhores para a administração tendo em vista que ele abandona dos custos fixos e os trata contabilmente como despesas, já que ocorrem repetitivamente e independentemente dos produtos.

A custeio direto oferece informações como a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e a margem de segurança.

Na concepção de Assef (1997) margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e os custos variáveis.

Para Atkinson Et. Al. (2000, p. 803) o ponto de equilíbrio é “o nível de produção no qual o volume de vendas resulta em lucro zero”.

A margem de segurança, segundo Vanderbeck e Nagy (2003), demonstra, em percentuais, o quanto pode ser reduzido de receita sem que a empresa opere com prejuízo.

Estes conceitos podem ser importantes para auxiliar a gestão dos produtos ou serviços oferecidos pelas empresas, dando base até para eliminar algum deles se a margem de contribuição for abaixo da esperada.

2.3.3 Custeio baseado em atividade (ABC)

Segundo Nakagawa (1994) os custos indiretos estão crescendo mais do que os custos de mão-de-obra, fazendo que os sistemas de custeio tradicionais deixem de ser usados dada as suas limitações:

- Distorções no custeio dos produtos, provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;
- Utilização de reduzido número de bases de rateio;
- Não mensuração dos custos da não-qualidade, provocados por falhas internas e externas, tais como retrabalho e outras;
- Não segregação dos custos das atividades que não agregam valor;
- Não utilização do conceito de custo-meta ou custo alvo. (Martins; p. 316)

Almejando informações que melhor espelhem a realidade foi desenvolvido o *Activity-Based Costing* – ABC.

Para Johnson (1992), o método ABC originou-se da tentativa de melhorar a utilidade da informação contábil para a tomada de decisão em relação à produtividade da força de trabalho e o *mix* do produto.

Nakagawa (1994, p. 40) descreve o ABC como “uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

O Custeio Baseado em Atividade, segundo Martins (2001, p. 93), “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

De forma mais acurada Ching (2001, p.41) menciona que

ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a *performance* do negócio ou departamento.

O ABC divide a empresa em centros de custos e procura identificar nas atividades realizadas qual a influência no faturamento e quanto consomem de recursos.

De acordo com as observações de Ostrenga Et. Al. (1997), o custeio baseado em atividades acontece em dois momentos importantes. No primeiro momento, determina-se o custo das atividades importantes da organização, alocando os custos das atividades aos produtos ou serviços. No segundo momento, determina-se o custeio de produtos, baseado em

atividades. Este tem por finalidade revelar os custos das atividades identificadas ao longo do processo, sendo uma fase intermediária para calcular custos de produtos ou serviços, uma vez que esta técnica tem como objetivo principal alocar custos que espelhem a dinâmica da empresa.

Atividade, segundo Nakagawa (1994, p. 42), é “um processo que combina de forma adequada pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

Existem autores, como Piper e Walley (1991) e Kingcott (1991), que acreditam que o ABC apenas tenta refinar uma técnica antiga de custeamento por absorção. Baseia-se este ponto na questão de direcionadores de custo serem apenas fatores de rateio mais sofisticados. Uma outra crítica freqüente é o fato de o ABC ser superior a outra metodologia, como o custeio variável, conforme mencionado por Piper e Walley (1991), não há sentido no trabalho da modelagem dos custos indiretos, sendo mais importante a avaliação do impacto de cada decisão no negócio, contemplando as despesas variáveis com a decisão. Argumenta-se para esta crítica que, vias de regra, várias decisões são tomadas simultaneamente impossibilitando a avaliação do impacto de cada uma isoladamente.

O ABC aplica-se a qualquer empresa, de qualquer porte ou natureza, seja de serviço, industrial ou comercial. Ostenga Et. Al. (1997, p. 169) dizem que “o custeio baseado em atividades é tão aplicável a organizações de serviços quanto a industrial. Além disso, aplica-se tanto à determinação dos custos de serviços, clientes ou linhas de negócios, como à determinação dos custos de produtos manufaturados”.

Entretanto, devido à sua complexidade em relação aos demais sistemas tradicionais, deve ser analisada a sua viabilidade, pois, além de ser onerosa sua implantação, existem os gastos para mantê-lo e aperfeiçoá-lo.

Vale lembrar que a viabilidade do ABC está diretamente relacionada com o nível de rastreamento que o gestor necessita, ou seja, quanto mais minuciosa a informação mais difícil a implantação deste sistema.

3 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo é abordado o conceito de prestadora de serviço, caracteriza-se a empresa estudo de caso, os tipos de serviços prestados, a estrutura da empresa e a proposta de sistema de custos para a Academia de *Fitness* Alfa.

3.1 EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS

A Alfa Academia de *Fitness* é uma empresa prestadora de serviço, pois segundo Bueno (2000, p. 711 e p. 283) serviço é o “desempenho de qualquer trabalho, utilidade ou préstimo”, e empresa é a “associação para exploração de uma atividade econômica, associação mercantil”. Para Bernardi (1998, p. 107) uma empresa prestadora de serviços é “aquela que vende ou produz conhecimento, especialização, suporte e apoio a qualquer entidade, pessoa física ou jurídica, com ou sem fins lucrativos”.

De acordo com Velho (1995, p 84), enquadra-se como prestadora de serviço a “organização que fornece um produto cujo benefício essencial é mais intangível do que tangível”.

Os serviços são intangíveis porque não têm características físicas e por isso não podem ser mensurados.

3.2 CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA

A empresa que se faz menção surgiu a partir de um sonho de um antigo funcionário do Serviço Social do Comércio – SESC, formado em Educação Física pela Universidade Federal de Santa Catarina a 18 anos e com especializações na área de *Fitness*.

Foi inaugurada em 01 de maio de 2004 e está localizada no centro de Florianópolis, Santa Catarina. A academia está dividida em recepção, área de musculação, área de *jiu-jitsu* e área de aeróbica.

De acordo com o Decreto nº 5.028 de 31 de março de 2004, esta academia caracteriza-se como micro empresa, pois a sua receita anual bruta é inferior a R\$ 433.755,14.

É tributada, em nível federal, pela sistemática de Lucro Presumido. Ela não pode ser enquadrada no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES devido ao disposto no item XIII do art. 9 da Lei nº 9.317/96.

Art.9 - Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:

XIII - que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida.

Portando, como o profissional da área de Educação Física deve estar regulamentado no Conselho Regional da Classe, sua empresa está excluída do SIMPLES.

No âmbito municipal o Imposto Sobre Serviço – ISS é fixo.

A Academia procura atrair seus alunos disponibilizando os mais novos equipamentos, ambiente de treinamento condizente com a quantidade de alunos e atendimento diferenciado.

Ao ser matriculado no estabelecimento, seja qual for a área de interesse, os dados do aluno são cadastrados em um banco de dados passando a receber via *e-mail* informações inerentes ao seu treinamento. O objetivo destes informativos é melhorar o conhecimento, sanar dúvidas e proporcionar melhores resultados para o atleta, além de conquistar a fidelidade dos mesmos.

A área total da academia é de 263,76 m², divididos em dois andares. Existe uma sala de 32,3 m² para as atividades de *jiu-jitsu*, uma outra de 41,9 m² para as atividades de ginástica aeróbica, os vestiários têm 9 m² cada um totalizando 18 m², a recepção tem 4 m², e o restante da estrutura, 167,56 m², é utilizada pelas atividades de musculação.

A academia é uma sociedade limitada, da qual participam dois sócios, um com 80% e o outro com 20% das cotas.

Cerca de 82% dos alunos, segundo o sócio majoritário, tem em média 29 anos de idade e a maioria faz parte da classe média. A musculação é a atividade que mais tem alunos da terceira idade.

3.2.1 Produto

O produto da empresa consiste no fornecimento de treinamentos em *fitness*, nas áreas de *jiu-jitsu*, ginástica aeróbica e musculação.

a) *Jiu-jitsu*

As aulas de *jiu-jitsu* são de segunda a sexta-feira, duas no período matutino (das 8:30 até 10:30 horas) e duas no período noturno (das 20:00 até 22:00 horas). Cada aula tem a duração de 1 hora por dia totalizando 4 aulas diárias.

O local onde são feitos os treinamentos comporta até 26 pessoas contanto com o instrutor. Este último trabalha há mais de 10 anos com este tipo de arte marcial.

O objetivo, segundo o ministrante das aulas, é trabalhar os complexos musculares do corpo concomitantemente ao aprendizado da arte. O valor da mensalidade é de R\$ 80,00.

b) Ginástica aeróbica

As aulas de ginástica aeróbica seguem a mesma quantidade de horas das aulas de *jiu-jitsu*, contudo, os horários não se chocam, possibilitando ao aluno a participação em todas as atividades oferecidas pela academia. Pela manhã as aulas são das 11:00 até 13 horas e a noite são das 17:30 até 19:30 horas.

A instrutora é formada em Educação Física pela Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC há 3 anos.

O objetivo da ginástica aeróbica, segundo a profissional, é trabalhar o máximo possível os músculos do corpo através de exercícios que projetam resultados específicos unido ao condicionamento aeróbico do aluno.

A mensalidade cobrada é de R\$ 30,00.

c) Musculação

Ao horário de atendimento ao público é das 7:30 até 22:00 horas, de segunda a sexta-feira. Em média os treinamentos levam 1:30 horas para serem concluídos. Não existe um horário pré-determinado, ou seja, o cliente treina conforme sua disponibilidade de horário.

Os objetivos dos treinamentos em musculação dependem do aluno. Pode ser para definição do corpo, para hipertrofia muscular, fortificação de algum músculo ou região do corpo, condicionamento físico ou para emagrecimento.

O valor da mensalidade é de R\$ 50,00.

Todas as atividades podem ser freqüentadas diariamente pelos alunos.

3.2.2 Estrutura da empresa

A Academia é administrada pelo sócio majoritário. Este é responsável pelo controle de contas a pagar e a receber, manutenção dos equipamentos e atendimento dos clientes na área de musculação. Em média, ele fica oito horas na academia.

O outro sócio é responsável por ministrar as aulas de *jiu-jitsu* e também assessorar nas atividades de musculação totalizando uma carga horária de 8 horas diárias.

A professora responsável pelas aulas de ginástica aeróbica trabalha na academia apenas no horário de suas aulas. Ela não tem vínculo empregatício com a Academia, recebe seus rendimentos como autônoma.

Na recepção trabalha uma estagiária em administração com a função de atender os alunos, fazer o cadastro de novas inscrições e enviar *e-mails*, solicitados pelos professores, aos alunos.

A seguir estão listados os equipamentos do estabelecimento em 31/12/2004, iniciando pelos móveis da área de *jiu-jitsu*.

Quadro 01 – Especificação dos bens móveis da área de *jiu-jitsu*

Descrição	Quantidade	Valor Unit. (R\$)	Valor Total (R\$)
Tatame	30 m ²	53,00	1.590,00
Ventilador 500 W	3 unid.	311,00	933,00
Espelhos de parede 2 m ²	12 unid.	52,00	624,00
Total			3.147,00

Fonte: Alfa Academia

No Quadro 2 estão descritos todos os móveis alocados na área de ginástica aeróbica.

Quadro 02 – Especificação dos bens móveis da área de ginástica aeróbica.

Descrição	Quantidade	Valor Unit. (R\$)	Valor Total (R\$)
Aparelho de som Aiwa	1 unid.	899,00	899,00
Ventilador 500 W	3 unid.	311,00	933,00
Espelhos de parede 2 m ²	14 unid.	52,00	728,00
Total			2.560,00

Fonte: Alfa Academia

O aparelho de som listado na relação de bem móveis da área de ginástica aeróbica é utilizado também pela área de musculação quando a primeira não está utilizando em seu horário de aula.

No Quadro 03 estão elencados os bens móveis da área de musculação, as quantidades existentes e os valores de aquisição unitários.

Quadro 03 – Especificação dos bens móveis da área de musculação.

Descrição	Quantidade	Valor Unit. (R\$)	Valor Total (R\$)
Ventilador 500 W	4 unid.	311,00	1.244,00
Espelhos de parede 2 m ²	10 unid.	52,00	520,00
Televisão 14 polegadas Panasonic	1 unid.	497,00	497,00
Esteiras elétricas controle cardíaco	4 unid.	3.245,00	12.980,00
Elíptico Magnético	2 unid.	2.990,00	5.980,00
Bicicletas com controle cardíaco	2 unid.	699,00	1.398,00
<i>Leg Press</i> 180°	1 unid.	2.200,00	2.200,00
<i>Leg Press</i> 45°	1 unid.	1.450,00	1.450,00
<i>Vita mult</i> (agachamento guiado)	1 unid.	1.676,00	1.676,00
Remada	1 unid.	1.288,00	1.288,00
Abdominal máquina	1 unid.	1.710,00	1.710,00
Puxador vertical	1 unid.	1.750,00	1.750,00
Peitoral Dorsal	1 unid.	1.800,00	1.800,00
<i>Cross over</i>	1 unid.	2.550,00	2.550,00
Extensora	1 unid.	1.580,00	1.580,00
Adutor	1 unid.	1.730,00	1.730,00
Abdutor	1 unid.	1.730,00	1.730,00
Supino reto / inclinado	2 unid.	412,00	824,00
Barra 0,30 cm	6 unid.	25,30	151,80
Barra 0,40 cm	4 unid.	32,45	129,80
Barra 1,20 cm	2 unid.	75,90	151,80
Barra 1.80 cm	3 unid.	110,00	330,00
Jogo de alteres com peso fixo	228 kg	5,25	1.197,00
Total			44.867,40

Fonte: Alfa Academia

A seguir lista-se os bens móveis da área de recepção.

Quadro 04 – Especificação dos bens móveis da área de recepção.

Descrição	Quantidade	Valor Unit. em R\$	Valor Total em R\$
Mesa com 2 gavetas cor creme	1 unid.	120,00	120,00
Computador Pentium 350, com HD 10 Gb, 128 MB de RAM, monitor 14' Samsung colorido (comprado usado).	1 unid.	840,00	840,00
Telefone Panasonic sem fio	1 unid.	198,00	198,00
Total			1.158,00

Fonte: Alfa Academia

Os vestiários são utilizados por todos os alunos da academia. Neles existem duas duchas com 3.800 W de potência cada.

3.2.3 Processo da prestação de serviço

Todo novo aluno que ingressa na Alfa Academia é cadastrado na recepção, fornecendo informações como o nome, endereço, telefone, e-mail, atividade que deseja praticar. Antes de qualquer atividade é feita uma avaliação técnica, coletam-se as medidas do corpo e o percentual de gordura do aluno.

Se a atividade escolhida foi musculação o instrutor, através de entrevista informal, define em ficha padrão os exercícios necessários para que o atleta consiga em menor tempo ter resultados satisfatórios.

Caso a atividade seja *jiu-jitsu* ou ginástica aeróbica o aluno inicia diretamente na aula prática.

3.3 PROPOSTA DO SISTEMA DE CUSTEIO PARA A ALFA ACADEMIA DE *FITNESS*

Segundo Martins (2001, p. 381) “a escolha do sistema custos depende do objetivo que com ele se pretende atingir; o seu nível de detalhes também depende disso e do quanto gastará para a sua obtenção”.

Desta forma, não se pode afirmar que um sistema de custos é melhor ou pior do que o outro. Deve-se primeiro analisar as necessidades das empresas e as suas rotinas, e posteriormente mensurar o custo-benefício.

Assim, dentre os métodos de custeio apresentados no capítulo anterior, constatou-se que o método ABC é adequado à empresa. Porém, este método requer mais tempo para implantação, pois terá que se fazer algumas alterações na forma de execução das atividades e de postura por parte dos colaboradores, para coletar e processar as informações, quando comparado aos outros métodos.

Na concepção de Martins (2001, p. 306) “a implantação de um sistema de custos baseado nos conceitos do ABC pode dar origem a uma reengenharia de processos”.

O método de custeio variável ou direto é um método que deve ser utilizado quando o valor dos custos variáveis é mais relevante que o valor dos custos fixos. A seguir serão vislumbrados todos os custos e despesas e perceber-se-á que a maioria dos custos incorridos são fixos, tornando inviável a aplicação deste sistema como forma de avaliação.

Portanto a proposta do sistema de custos a ser utilizado para apurar o custo da prestação de serviço da Academia Alfa é o custeio por absorção, pois este método informará o custo de cada serviço e a participação deste no faturamento global, além de ser um sistema que atenda a legislação fiscal, podendo assim, o gestor tomar decisões objetivando aumentar o seu lucro.

3.4 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS E DESPESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

Os custos da academia são o aluguel, a mão-de-obra da instrutora de aeróbica e da estagiária, os pró-labores, os encargos de 20% de INSS sobre a folha de pagamento e as depreciações.

Quadro 05 – Especificação dos custos.

Descrição	Valor (R\$)
Aluguel	4.000,00
Mão-de-obra autônoma e bolsa auxílio (ambas R\$ 500)	1.000,00
Pró-labores (R\$ 2.100,00 e R\$ 1.400,00)	3.500,00
Encargos Sociais	800,00
Depreciação dos Equipamentos	368,30
Depreciação dos Móveis e Utensílios	53,15
Depreciação do Computador e Periféricos	14,00
Depreciação das Benfeitorias em Imóvel de Terceiro	84,11
Manutenção dos Equipamentos	272,61
Total dos Custos	10.092,17

Fonte: Alfa Academia

O valor do aluguel mencionado acima compreende o valor da área locada, incluído os gastos com energia elétrica e água.

As despesas, demonstradas a seguir, abrangem telefone, *internet*, propaganda, limpeza do estabelecimento e o valor dos honorários contábeis.

Quadro 06 – Especificação das despesas.

Descrição	Valor em R\$
Telefone	224,30
<i>Internet</i>	50,00
Propaganda	263,00
Limpeza	280,00
Honorários contábeis	360,00
Total das despesas	1.177,30

Fonte: Alfa Academia

O valor da despesa com limpeza constante no Quadro 6, consiste no contrato de prestação de serviço com empresa especializada somado ao valor dos produtos de higiene e limpeza gastos durante o mês.

A seguir estão justificados os valores que compõem a depreciação mensal referente a dezembro de 2004, divididos por área.

Quadro 07 – Especificação das depreciações mensais da área de *jiu-jitsu*.

Descrição	Valor (R\$)	Vida Útil (meses)	Depreciação
Tatame	1.590,00	120	13,25
Ventilador 500 W	933,00	120	7,78
Espelhos de parede 2 m ²	624,00	120	5,20
Total da depreciação mensal			26,23

Fonte: Alfa Academia

Quadro 08 – Especificação das depreciações mensais da área de ginástica aeróbica.

Descrição	Valor (R\$)	Vida Útil (meses)	Depreciação
Aparelho de som Aiwa.	899,00	120	2,07
Ventilador 500 W	933,00	120	7,78
Espelhos de parede 2 m ²	728,00	120	6,07
Total da depreciação mensal			15,92

Fonte: Alfa Academia

A depreciação do aparelho de som está alocada 27,59% na área de aeróbica e 72,41% na área de musculação, tendo em vista que a primeira utiliza este bem apenas no horário de suas aulas.

Quadro 09 – Especificação das depreciações mensais da área de musculação

Descrição	Valor (R\$)	Vida Útil (meses)	Depreciação
Aparelho de som Aiwa	899,00	120	5,42
Ventilador 500 W	1.244,00	120	10,37
Espelhos de parede 2 m ²	520,00	120	4,33
Televisão 14 polegadas Panasonic	497,00	120	4,14
Equipamentos de musculação	42.606,	120	355,05
Total da depreciação mensal			379,31

Fonte: Alfa Academia

No item “Equipamentos de musculação” do constante no Quadro 09, equivale à soma de todos os equipamentos de musculação citados no Quadro 03.

Quadro 10 – Especificação das depreciações mensais da área de recepção.

Descrição	Valor (R\$)	Vida Útil (meses)	Depreciação
Computador Pentium 350	840,00	60	14,00
Total da depreciação mensal			14,00

Fonte: Alfa Academia

No Quadro 11 tem-se o valor da depreciação das benfeitorias realizadas no período pré-operacional no imóvel.

Quadro 11 – Especificação das depreciações mensais das benfeitorias em imóvel de terceiro.

Descrição	Valor (R\$)	Vida Útil (meses)	Depreciação
Benfeitorias	20.187,00	240	84,11
Total da depreciação mensal			84,11

Fonte: Alfa Academia

O valor das benfeitorias será depreciado em 240 meses tendo em vista que o contrato de locação não tem período pré-determinado. Caso o tivesse, seria mais coerente depreciá-lo durante período do contrato.

3.5 CUSTO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS

A seguir encontrar-se o mapa de apropriação dos custos diretos e rateio de custos indiretos dos três serviços disponibilizados pela academia.

Quadro 12 – Apropriação dos custos diretos

Descrição	Jiu-jitsu		Aeróbica		Musculação		Total (R\$)
	%	(R\$)	%	(R\$)	%	(R\$)	
Mão-de-obra autônoma	0,00	—	100	500,00	0,00	—	500,00
Pró-Labores	20,00	700,00	0,00	—	80,00	2.800,00	3.500,00
Encargos Sociais	17,50	140,00	12,50	100,00	70,00	560,00	800,00
Depreciação	6,22	26,23	3,78	15,92	90,00	379,31	421,46
Manutenção de equipamentos	0,00	—	0,00	—	100,00	102,96	102,96
Total dos custos diretos		856,23		615,92		3.852,27	5.324,42

Fonte: Autor

O critério de rateio do aluguel e das benfeitorias do Quadro 13 foi obtido através da área física utilizada por cada atividade. Os custos das áreas de recepção e vestiários, utilizadas por todos os alunos, foram rateados pela quantidade de alunos matriculados em cada modalidade. No quadro abaixo estão mais bem vislumbrados os percentuais de rateio.

Quadro 13 – Especificação dos critérios de rateio

	<i>Jiu-Jitsu</i>		<i>Aeróbica</i>		<i>Musculação</i>		<i>Recepção</i>		<i>Vestiários</i>		<i>Total</i>	
	%	Unid	%	Unid	%	Unid	%	Unid	%	Unid	%	Unid
Área (m²)	12,25	32,30	15,89	41,90	63,53	167,56	1,52	4,00	6,81	18	100	263,76
Quantidade de alunos	25,58	100	22,50	88	51,92	203					100	391

Fonte: Autor

A seguir está o mapa de rateio dos custos indiretos.

Quadro 14 – Mapa de rateio dos custos indiretos

Descrição	<i>Jiu-jitsu</i>		<i>Aeróbica</i>		<i>Musculação</i>		<i>Recepção</i>		<i>Vestiário</i>		Total (R\$)
	%	(R\$)	%	(R\$)	%	(R\$)	%	(R\$)	%	(R\$)	
Aluguel	12,25	490,00	15,89	635,60	63,53	2.541,00	1,52	60,80	6,81	272,40	4.000,00
Bolsa Estágio		—		—		—	100	500,00		—	500,00
Depreciação de Móveis		—		—		—	100	14,00		—	14,00
Depreciação Benfeitorias	12,25	10,30	15,89	13,37	63,53	53,44	1,52	1,28	6,81	5,73	84,11
Soma		500,30		648,77		2.594,44		576,06		278,54	4.598,11
Rateio dos Vestiários	25,58	71,25	22,50	62,58	51,92	144,41				(278,54)	
Rateio da Recepção	25,58	147,36	22,50	129,61	51,92	299,09		(576,06)			
Total Custos Indiretos		718,81		841,16		3.038,14					4.598,11

Fonte: Autor

Analisando dos custos totais em relação às receitas percebe-se que a principal atividade não é a que tem maior retorno. O *jiu-jitsu*, área de maior retorno, assume esta posição por ter custos totais baixos e receita considerável.

Quadro 15 – Relação dos custos totais X receitas líquidas

	Custos	<i>Jiu-jitsu</i>	Ginástica Aeróbica	Musculação	Total
1.	Custos Diretos (R\$)	856,23	615,92	3.852,27	5.324,42
2.	Custos Indiretos (R\$)	718,81	841,16	3.038,14	4.598,11
3.	Custos Totais (R\$)	1.575,04	1.457,08	6.890,41	9.922,53
4.	Receita Média Auferida (R\$)	8.000,00	2.640,00	10.150,00	20.790,00
5.	Impostos Federais (R\$)	292,00	96,36	370,48	758,84
6.	Receita Média Líquida (R\$)	7.708,00	2.543,64	9.779,52	20.031,16
7.	Diferença (6-3)	6.132,96	1.086,56	2.889,11	10.108,63

Fonte: Autor

O valor das receitas identificadas no quadro anterior refere-se a 100 alunos de *jiu-jitsu*, 88 de ginástica aeróbica e a 203 alunos matriculados na musculação, totalizando o valor de R\$ 20.790,00. A quantidade de alunos dá-se pela média dos quatro últimos meses de 2004.

O valor do item “Impostos Federais” do Quadro 15, linha 5, é relativo ao valor dos tributos incidentes sobre a receita, ou seja, PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) que são deduções da receita bruta.

Nota-se que em períodos de baixa procura a academia teve ter no mínimo 20 alunos de *jiu-jitsu*, 49 de ginástica aeróbica e 138 alunos de musculação para poder igualar os custos das receitas.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Para a elaboração da proposta de sistema de custeio foram identificados os custos e despesas da Academia Alfa de *Fitness*, coletados junto ao estabelecimento por meio de entrevistas informais e por observação e anotações *in loco*.

Nota-se que é importante para a Academia Alfa oferecer outras atividades além da musculação, objetivando compensar os custos fixos através do retorno de outras atividades esportivas, pois os custos desta área são bastante expressivos e, também por isso, o retorno relativo à receita é menor.

Deve-se analisar também que talvez as aulas de *jiu-jitsu* não tivessem este mesmo retorno se apenas uma atividade fosse oferecida, tendo em vista que muitos alunos procuram a academia porque encontram as modalidades esportivas que desejam em um único lugar. Por isso, mesmo com menor retorno, as aulas de ginástica aeróbica são importantes.

Observou-se que o sistema proposto pode ser útil para mensurar as atividades que são viáveis ou inviáveis para a operação da Academia. Portanto, mesmo que o preço da concorrência seja imitado, pode-se analisar a redução de custos para operacionalizar com margem de contribuição positiva.

Certamente este trabalho poderá servir para futuras pesquisas deste tema. Sugere-se que os estudos sejam feitos com base em períodos maiores e que sejam feitas comparações com outras academias.

Assim, com estes dados, será possível elaborar fluxos de caixa e orçamentos anuais.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ASSEF, Roberto. **Guia Prático de Formação de Preços: aspectos mercadológicos tributários e financeiros para pequenas e médias empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

ATKINSON, Anthony A. Et. Al.. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

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

BEUREN, Ilse Maria. Et. Al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades; tradução Antônio T. G. Carneiro**. São Paulo: Atlas, 1996.

BUENO, Silveira. **Silveira Bueno: minidicionário da língua portuguesa**. Ed. ver. e atual. São Paulo: FTD, 2000.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades: ABM – Activity Based Management**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COSTA, Marco Antônio F. da e COSTA, Maria de Fátima Barrozo da. **Metodologia da pesquisa: conceitos e técnicas**. Rio de Janeiro: Interciência, 2001.

Decreto n° 5.028 de 31 de março de 2004.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

HORNGREN, Charles T; FOSTER George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JOHNSON, H. T. **It's time to stop overselling activity-based concept**. Management Accounting, New York, sept. 1992.

KINGCOTT, T. **Opportunity based accounting: better than ABC?** Management Accounting, New York, oct. 1991.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000. v. 2.

Lei nº 9.317 de 05 de dezembro de 1996.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa: Planejamento e Execução de Pesquisas, Amostragem e Técnicas de Pesquisas, Elaboração, Análise e Interpretação de Dados**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MENEZES, Estela Muszkat; SILVA, Edna Lúcia da. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

OSTREGA, Michael R. Et. Al.. **Guia de Ernest & Young para Gestão Total dos Custos**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Record, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PIPER, J.A; WALLEY, P. **ABC relevance not found. Management accounting**. New York, mar. 1991.

SÁ, A. Lopes de; SÁ, A. M. Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 9ª ed. Ver. e ampl. São Paulo: Atlas, 1994.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos**: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.

VANDERBECK, Edward J. e NAGY, Charles F. **Contabilidade de Custos**. 11ª ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learnig, 2003.

VELHO, Altemir da Silva; POSSAMAI, Osmar; Universidade Federal de Santa Catarina. **O aperfeiçoamento contínuo da qualidade do serviço**. 1995. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina.