



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
UNIDADE ACADÊMICA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS



LAÍS OLIVEIRA SOUZA

**A UTILIZAÇÃO DOS SISTEMAS TRADICIONAIS DE CUSTEIO E DA ANÁLISE DE
CUSTO/VOLUME/LUCRO NO PROCESSO DECISÓRIO: A GESTÃO DE CUSTOS
NUMA ACADEMIA DE GINÁSTICA**

SOUSA

2014

LAÍS OLIVEIRA SOUZA

A UTILIZAÇÃO DOS SISTEMAS TRADICIONAIS DE CUSTEIO E DA ANÁLISE DE
CUSTO/VOLUME/LUCRO NO PROCESSO DECISÓRIO: A GESTÃO DE CUSTOS
NUMA ACADEMIA DE GINÁSTICA

Projeto de Pesquisa apresentado à disciplina
Elaboração de Trabalho Monográfico do curso
de Ciências Contábeis da UACC/CCJS/UFCG

Orientadora: Prof. Me. Janaina Ferreira
Marques de Melo

SOUSA

2014

LAÍS OLIVEIRA SOUZA

A UTILIZAÇÃO DOS SISTEMAS TRADICIONAIS DE CUSTEIO E DA ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO NO PROCESSO DECISÓRIO: A GESTÃO DE CUSTOS NUMA ACADEMIA DE GINÁSTICA

Monografia apresentada em 28 de março de 2014, ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande, Campos de Sousa- PB, como Trabalho de Conclusão para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sendo aprovada pela seguinte banca examinadora.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Janaina Ferreira Marques de Melo - Orientadora

Prof. Raul Ventura Júnior (Membro examinador 1)

Prof. Dr. José Ribamar Marques de Carvalho (Membro examinador 2)

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus, que iluminou meu caminho durante essa caminhada, renovando minhas forças e aumentando a minha fé.

Agradeço aos meus pais, Deusdedit Martins Souza e Dorotéia das Dores Santos de Oliveira Souza, por ter me ensinado o verdadeiro valor da vida, por formarem os fundamentos do meu caráter, por terem me apoiado, me incentivando sempre na luta por meus objetivos, pelo carinho e amor incondicional.

Aos meus irmãos Jairo Oliveira Souza e Silas Oliveira Souza, pelo carinho, apoio e incentivo. Ao meu esposo Raimundo Pacífico de Sousa Neto, por me compreender e por suportar meus momentos de estresse e mau-humor, pelas tentativas de me descontraír, arrancando vários sorrisos meus, pelo incentivo e apoio que me destes ao longo dessa caminhada.

Aos meus sogros, cunhada, sobrinhos e enteada, pelo estímulo e palavras de encorajamento. A todos os meus familiares que de forma direta ou indireta, contribuíram para que eu pudesse conquistar mais uma etapa da minha vida.

A Jairo Carvalho (*in memória*) e sua esposa Lucinha Formiga, por permitirem que o estudo fosse feito em sua empresa.

A minha orientadora e mestra, Janaina Ferreira Marques de Melo, pela confiança em mim depositada, por sua orientação e paciência.

Agradeço a todos os professores por me proporcionar o conhecimento, oferecendo-me condições para concluir mais um desafio.

A esta Universidade, seu corpo docente, direção e administração pela oportunidade de fazer o curso.

Aos colegas de sala pela convivência e experiências compartilhadas. Em especial a Jéssica Pires e Eliton Silva, por essa longa caminhada que enfrentamos juntos, pelo incentivo e apoio nos momentos difíceis, pelas boas risadas e momentos descontraídos que vivemos, enfim pela nossa eterna amizade.

A minha Coordenadora Valeska Dantas e a Maria Emília, pela compreensão e apoio durante essa jornada.

Agradeço a todos que de forma direta ou indireta, que estiveram presentes durante minha trajetória na concretização desse sonho, pois fizeram parte da minha formação, a todos meu muito obrigada.

RESUMO

Com a busca por uma vida mais saudável, além da preocupação com a qualidade de vida e a estética, as pessoas passaram a sentir a necessidade da prática de exercícios físicos, aumentando, desta forma, o número de Academias de Ginástica no setor de prestação de serviços. Diante desse cenário de extrema competitividade, sai a frente às empresas que apreciam seus custos e como eles agem na empresa, pois estes são relevantes na tomada de decisão da empresa. Esta pesquisa teve como objetivo identificar as informações gerenciais que podem ser extraídas através dos Sistemas Tradicionais de Custeio e da Análise do Custo/Volume/Lucro numa Academia de Ginástica para a tomada de decisão. Para esta finalidade fez-se um estudo de caso, utilizando da análise de documentos, entrevistas e observação *in loco*, para obter todas as informações necessárias para a realização desse trabalho no período de 2007 a 2013. Diante do estudo comparativo nas Demonstrações de Resultado do Exercício pelo Método de Custeio por Absorção e Variável, observa-se a relevância nas informações gerenciais referentes à atuação dos custos e despesas fixas e variáveis da empresa, como também mensurar seus impactos na sua lucratividade, principalmente nos meses de maior faturamento anual (fevereiro, julho e dezembro). Através da análise do Custo/Volume/Lucro, encontraram-se informações gerenciais que também podem auxiliar o gestor na tomada de decisão. A devida análise das variações decorrentes da Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio e Grau de Alavancagem Operacional, pode orientar o gestor nas oscilações e instabilidades ocorridas no ambiente de mercado, no intuito de planejar margens de lucro, novos investimentos, ampliação de serviços, além de buscar aumentar a margem de segurança da empresa, a fim de diminuir o risco operacional de seu empreendimento.

Palavras-chave: Informação Gerencial, Métodos de Custeio, Análise CVL.

ABSTRACT

With the search for a healthier life, in addition to the concern about the quality of life and aesthetics, people began to feel the need for the practice of physical exercises, increasing in this way the number of gyms in the provision of services. Given this scenario of extreme competitiveness, have advantages companies that appreciate their cost and how they act within the company, as these are relevant to the decision-making of the company. This research aimed to identify the management information that can be extracted through the Traditional Systems of costing and the analysis of the cost/Volume/Profit in a gym for decision-making. For this purpose became a case study, using the analysis of documents, interviews and observation *on the spot*, to obtain all the information necessary for the accomplishment of this work during the period from 2007 to 2013. On the comparative study of statements results for the year by the absorption costing method and variable, it is observed the relevance in management information concerning the performance of fixed and variable costs and expenses of the company, but also measure its impact on your profitability, especially in the months of greater annual sales (February, July and December). Through the analysis of the cost/Volume/Profit, they met managerial information that can also assist the Manager in decision making. Proper analysis of variations arising from the contribution margin, equilibrium point and degree of operating leverage, can guide the nas Manager oscillations and instability that occurred in the market environment, in order to plan profit margins, new investment, expansion of services, as well as to seek to increase the safety margin of the company, in order to decrease the risk of operating your business.

Key-words: Management Information, Costing Methods, Analysis CVL.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Gastos Gerais da Academia de 2007 a 2010.....	48
Tabela 2 – Gastos Gerais da Academia de 2011 a 2013.....	49
Tabela 3 – Demonstrativo das Despesas Fixas Anuais de 2007 a 2010.....	52
Tabela 4 – Demonstrativo das Despesas Fixas Anuais de 2011 a 2013.....	52
Tabela 5 – Demonstrativo dos Custos Fixos Anuais (2007 a 2013).....	53
Tabela 6 – Demonstrativo dos Custos Fixos Unitários Anuais (2007 a 2013).....	54
Tabela 7 – Demonstrativo das Despesas Variáveis (2007 a 2013).....	55
Tabela 8 – Demonstrativo das Despesas Variáveis Unitárias (2007 a 2013).....	56
Tabela 9 – Demonstrativo dos Custos Variáveis Totais (2007 a 2013).....	56
Tabela 10 – Demonstrativo dos Custos Variáveis Unitários (2007 a 2013).....	57
Tabela 11 – Discriminação da Mensalidade da Academia com ou sem o uso da esteira	58
Tabela 12 – Faturamento Bruto Médio da Academia nos anos de 2007 a 2013.....	58
Tabela 13 – DRE Utilizando o Método de Custeio por Absorção (Valores em R\$).....	59
Tabela 14 – DRE Utilizando o Método de Custeio Variável (Valores em R\$).....	60
Tabela 15 – Demonstrativo da Margem de Contribuição Total (MCT) e em percentual %	63
Tabela 16 – Demonstrativo da Margem de Contribuição Unitária (MCU).....	63
Tabela 17 – Demonstrativo do Ponto de Equilíbrio (PE).....	64
Tabela 18 – Demonstrativo da Margem de Segurança (MS).....	65
Tabela 19 – Demonstrativo do Grau de Alavancagem Operacional (AO).....	66

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Elementos Básicos da Contabilidade Financeira e Gerencial.....	26
Quadro 2 – Identificação das Despesas e Custos Fixos Totais	50
Quadro 3 – Identificação das Despesas e Custos Variáveis	54

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Esquema Básico da Contabilidade de Custos.....	28
Figura 2 – Modelo da Classificação quanto ao Volume de Produção.....	33
Figura 3 – Demonstração do Resultado pelo Custeio Variável.....	37
Figura 4 – Componentes da Análise Custo/ Volume/ Lucro.....	39
Figura 5 – Gráfico do Ponto de Equilíbrio.....	42

LISTA DE SIGLAS

ABM	<i>Activity Based Management</i>
AO	Alavancagem Operacional
CF	Custos Fixos
CFE	Custos Fixos Elimináveis
CMV	Custo da Mercadoria Vendida
CSP	Custo do Serviço Prestado
CPV	Custo do Produto Vendido
CV	Custos Variáveis
CVL	Custo Volume e Lucro
DF	Despesa Fixa
DRE	Demonstração de Resultado do Exercício
DV	Despesa Variável
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IHRSA	<i>International Health, Raquet e Sportsclub Association</i>
INSS	Instituto Nacional de Segurança Social
JIT	Just in Time
MCT	Margem de Contribuição Total
MCU	Margem de Contribuição Unitária
MS	Margem de Segurança
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
STC's	Sistemas Tradicionais de Custeio
TCM	<i>Target Costing Methodology</i>
TQM	<i>Total Quality Management</i>
PE	Ponto de Equilíbrio

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Delimitação do tema e problemática.....	13
1.2 Objetivos.....	15
1.2.1 <i>Objetivo Geral</i>	15
1.2.2 <i>Objetivos Específicos</i>	15
1.3 Justificativa	16
1.4 Metodologia da Pesquisa.....	19
1.4.1 <i>Tipologia de Pesquisa</i>	19
1.4.2 <i>Instrumento de coleta de dados</i>	21
1.4.3 <i>Análise dos resultados</i>	21
2 REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1 Contabilidade Gerencial, Financeira e de Custos.....	23
2.2 Terminologias dos Custos.....	29
2.3 Classificação dos Custos.....	30
2.3.1 <i>Classificação quanto a sua apropriação</i>	30
2.3.2 <i>Classificação quanto ao volume de produção</i>	31
2.4 Sistemas Tradicionais de Custeio.....	33
2.4.1 <i>Custeio por Absorção</i>	33
2.4.2 <i>Custeio Variável</i>	35
2.5 Análise do Custo/Volume/ Lucro.....	38
2.5.1 <i>Margem de Contribuição</i>	40
2.5.2 <i>Ponto de Equilíbrio ou Ponto de Fechamento</i>	41
2.5.3 <i>Margem de Segurança</i>	43
2.5.4 <i>Alavancagem Operacional</i>	44
2.6 Controle de Custos na Prestação de Serviços.....	45
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	47
3.1 Caracterização da Empresa Analisada.....	47
3.2 Identificação dos Gastos.....	48
3.3 Identificação de Despesas e Custos Fixos e Unitários.....	50
3.4 Identificação das Despesas Variáveis e Custos Variáveis.....	54

3.5 Estudo sobre Faturamento Anual da Empresa	57
3.6 Métodos Tradicionais de Custeio: Custeio por Absorção e Custeio Variável.....	59
3.7 Análise da margem de Contribuição.....	62
3.8 Análise do Ponto de Equilíbrio.....	64
3.9 Análise da Margem de Segurança.....	65
3.10 Análise do Grau de Alavancagem Operacional.....	66
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	71

1 INTRODUÇÃO

Com o aumento da expectativa de vida, a sociedade contemporânea demonstra uma preocupação maior com a qualidade de vida, saúde e estética do que há alguns anos atrás (ANDRADE, 2010). As pessoas passaram a perceber a necessidade da prática de exercícios físicos para o controle do estresse, diminuição do percentual de gordura, aumento de massa magra, identificação de desvios posturais, buscando, assim, uma vida mais saudável.

Segundo Coelho (2005), as academias de ginástica estão inseridas em um cenário bastante concorrido, onde o diferencial competitivo normalmente é o bom atendimento, estrutura disponibilizada aos clientes e a variedade de serviços.

De acordo com Martins (2010, p.15), “com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se totalmente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa”. Conforme o mesmo autor, devido à grande concorrência no mercado, em que os preços são praticamente os mesmos, tem vantagens a empresa que conseguir monitorar e projetar seus custos de forma a reduzi-los ao máximo, tornando a organização competitiva. Nesse sentido, as empresas já não podem mais defini-los apenas de acordo com os custos incorridos e sim, com base nos praticados no mercado em que atuam.

Segundo Martins (2010), 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, VanDerbeck e Nagy (2003, p. 13), mencionam 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”.

O acompanhamento da gestão de custos é importante para auxiliar nas tomadas de decisões, pois é de fundamental importância para a continuidade da empresa. Desta forma, faz-se necessário aprofundar os estudos nessa área, tendo em vista que o controle de custos é praticado por meio dos métodos de custeamento. Apesar de haver limitações, os Sistemas Tradicionais de Custeio, em casos específicos, supre a necessidade das empresas no que tange à tomada de decisão. Esta pesquisa tem como objeto de estudo os métodos de custeamento variável e absorção, a análise do Custo, Volume e Lucro (CVL) também é uma ferramenta de objeto de estudo nesta pesquisa.

1.1 Delimitação do tema e problemática

Conforme trata Corrêa e Ferreira (2009), em uma perspectiva econômica, as academias de ginástica são uma espécie de negócio com elevada alavancagem operacional, com altos custos fixos, ou quase em sua totalidade, fixos para sua operação.

Segundo Meirelles (2006), a simultaneidade, intangibilidade, interatividade e inestocabilidade, tornam a mensuração dos custos nas empresas prestadoras de serviços mais complexas do que nas empresas de manufatura. Assim, os métodos de custeio devem fornecer informações que supram os profissionais e os oriente nas tomadas de decisões, a fim de ajustar os custos da empresa.

Como explica Herculano (2006), é através da identificação e registro de dados financeiros e não financeiros que os contadores comunicam e orientam os usuários da informação contábil sobre a situação patrimonial das empresas, sendo uma atividade de fundamental importância na vida econômica e financeira das empresas.

Silva (2008) descreve que a contabilidade de custos é um ramo da ciência contábil utilizada para identificar, mensurar, registrar e informar os custos dos produtos, mercadorias ou serviços vendidos, aplicando os princípios contábeis da mesma forma que a contabilidade geral; com a finalidade de se apurar resultados e apreciar os estoques, alertando os administradores para quaisquer resultados que exijam correção.

Os avanços tecnológicos, o aumento de produtividade e a abertura dos mercados, vêm fazendo com que os gestores mudem sua forma de pensar e agir diante de seus negócios; a busca por melhorias na qualidade dos produtos e/ou serviços prestados, os tem pressionados também a procurar o método de custeio que melhor se enquadre na empresa, a fim de obter informações relevantes para subsidiar suas decisões, ajustando melhor os preços de vendas à demanda e, auxiliando a empresa na necessidade de gerar lucros para garantir sua permanência no mercado.

A discussão que trata do uso dos métodos de custeio para tomada de decisão é sempre debatida pelos literatos, principalmente no que tange a adequação destes nas empresas. Segundo Severiano Filho e Melo (2006), ferramentas como *Just in Time* (JIT), *Activity Based Costing*(ABC), *Activity Based Management* (ABM), *Total Quality Management* – TQM, *Target Costing Methodology*– TCM, *Kaban*, Teoria das Restrições, 5S, dentre outros, são muito comentadas e sempre discutidas em seminários, congressos e artigos, em âmbito

nacional e internacional. Mesmo estas mais modernas são criticadas pelos especialistas, além dos Métodos Tradicionais de Custeio.

As divergências mostram que, realmente, em todos os sistemas existem pontos fortes e fracos, sujeitos à limitações. O que não se pode afirmar e generalizar, afirmando que determinado sistema de custeamento não atende às necessidades das empresas, visto que se deve analisar o caso detalhadamente.

Outro ponto relevante desta pesquisa é a Análise do Custo, Volume e Lucro, pois este enfoca nos principais componentes aplicáveis no cotidiano da empresa: A Margem de Contribuição, o Ponto de Equilíbrio, a Margem de Segurança e a Alavancagem Operacional. A análise de Custo Volume e Lucro, segundo Horgren, Foster e Datar (2000) “propicia uma ampla visão financeira do processo de planejamento”.

Diante do exposto, surge o seguinte questionamento de pesquisa: **Que informações gerenciais podem ser extraídas dos Métodos Tradicionais de Custeio e da Análise do Custo/Volume/Lucro numa Academia de Ginástica?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar as informações gerenciais que podem ser extraídas dos Sistemas Tradicionais de Custeio e da Análise do Custo/Volume/Lucro numa Academia de Ginástica para tomada de decisão.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar e classificar os gastos existentes na academia de ginástica no período proposto;
- Fazer um levantamento do faturamento da empresa no período proposto
- Realizar um estudo comparativo sobre a utilização dos Métodos Tradicionais de Custeio (absorção e variável);
- Avaliar os resultados decorrentes do cálculo da Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional e as métricas da Análise CVL para tomada de decisão.

1.3 Justificativa

A economia tem se concentrado com maior força no setor de prestação de serviços, devido ao número de micro e pequenas empresas que estão surgindo; porém, a falta de um estudo estratégico tanto pré-operacional, quanto no decorrer de suas atividades, tem contribuído para a não continuidade das mesmas.

Rehbein (2005) comenta que por causa do mercado competitivo, torna-se cada vez mais difícil para as empresas permanecerem rentáveis com tantas opções de ofertas, não sendo mais possível obter rentabilidade com o aumento do preço, mas sim, reduzindo seus custos unitários, a fim de obter melhores resultados financeiros com um maior controle de custeamento. Para isso, é necessário que a empresa conheça os mecanismos de custeamento, verificando as suas características para adotar o método que melhor se adapte às suas necessidades.

Os métodos de custeio são ferramentas importantes para a geração de informação relevante para a tomada de decisão, pois demonstram os custos e como eles agem na organização. Tendo esse conhecimento, o gestor poderá adotar o método mais compatível com os objetivos e características de uma empresa. Acredita-se que a Contabilidade de Custos, através dos estudos dos métodos de custeio, possa ser a base para a análise da empresa em questão. Tendo em vista a necessidade da empresa estudada, é relevante identificar os métodos de custeamento que melhor se enquadre às suas necessidades.

Métodos de custeio são formas de apuração dos valores dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas e privadas. Segundo Eller (2000, p.79), “os métodos de custeio tem como função determinar o modo de como será atribuído custo aos produtos”.

Para Beuren *et al.* (2006), os métodos de custeio não se limitam apenas à avaliação dos estoques, mas constituem-se em ferramentas que fornecem subsídios importantes à avaliação de desempenho dos gestores, à taxa de retorno nas decisões de investimentos, a decisões do tipo comprar *versus* fabricar e à formação de preço de venda, entre outros.

Segundo alguns estudiosos, tomando como base os STC's (Sistemas Tradicionais de Custeio) para a tomada de decisão, recomenda-se utilizar o custeio direto ou o custeio por absorção, relativizando-os ao período de tempo. O custeio direto facilita em muito o processo de tomada de decisão em curto prazo, por alocar aos produtos somente a parcela

variável do custo (em curto espaço de tempo, não se consegue eliminar custos fixos). Por outro lado, o custeio por absorção é melhor utilizado para processos de tomada de decisão de médio e longo prazo. Orienta também a formação do preço de venda dos produtos, fornecendo informações de relevância, por separar as perdas dos custos, e permitir ainda, a identificação das fontes de ineficiência e/ou ociosidade que a empresa possa vir a apresentar (KRAEMER, 1995).

A análise de Custo, Volume e Lucro, segundo Horgren, Foster e Datar (2000, p.44), “propicia uma ampla visão financeira do processo de planejamento.” Assim sendo, é oportuno para os administradores utilizarem esse recurso como suporte gerencial para alcançar os seus objetivos. Para isso, é preciso que eles possuam controles gerenciais que dêem subsídios de informações para a realização dessa análise. Assim sendo, este trabalho se propõe a fazer a relação do CVL da academia de ginástica.

Segundo dados do *Latin American Report 2012 da International Health, Racquet & Sportsclub Association* (IHRSA) (Relatório da América Latina 2012 da Associação Internacional de Raquete e Saúde Sport Clube), atualmente no Brasil há 23.400 academias de ginásticas espalhadas por todo o Brasil. O faturamento de 2012 chegou a R\$ 2,45 bilhões anuais, o número de membros inscritos nas academias atualmente é 7,3 milhões de pessoas, o que corresponde a 3,7 % da população.

Diante do exposto, fica ressaltada a importância de estudos no setor de academia de ginástica, visto que há um aumento de estabelecimentos nesse setor de negócio, o número de usuários vem crescendo a cada dia, como também há uma mobilização anualmente de cifras significativas desse setor.

Desta forma, o presente estudo é voltado para uma microempresa, uma Academia de Ginástica, situada na cidade de Pombal – PB. Esta recebe essa denominação (microempresa), por se enquadrar segundo o SEBRAE pelo fato de possuir faturamento anual bruto de R\$ 360 mil no setor de prestação de serviços. Este estudo foi realizado nesta empresa pela acessibilidade nos dados financeiros para a referida pesquisa.

O nome fantasia da academia é Flex Form. A escolha da empresa se deu pela acessibilidade aos dados pertinentes às receitas, custos e despesas da academia, com livre acesso aos documentos comprobatórios da composição de cada um dos elementos supracitados de maneira total e irrestrita pela direção. Pelo fato da impossibilidade de acesso dos dados necessários das demais empresas, não se fez um estudo de multicaseos.

Justifica-se também o período de estudo em análise (2007-2013). Como a empresa tem menos de 10 anos, verificou-se a relevância em estudar desde a sua abertura até o último exercício financeiro. Com um público de 380 alunos, são oferecidos serviços de avaliação física, musculação, *jump*, ginástica localizada, dentre outros serviços.

1.4 Metodologia da Pesquisa

A metodologia científica se refere ao meio no qual você irá traçar para atingir os objetivos do estudo.

1.4.1 Tipologia da Pesquisa

Para Beuren *et al.*(2006, p.76), os métodos e as técnicas científicas definem como a pesquisa é realizada. Através do método escolhido, o processo da pesquisa é delineado, definindo-se quais os dados pesquisados, quais as fontes desses dados e como os mesmos são coletados e analisados.

Segundo Lakatos e Marconi (1987, p.66):

A pesquisa bibliográfica trata-se do levantamento, seleção e documentação de toda a bibliografia já publicada sobre o assunto que está sendo pesquisado, em livros, revistas, jornais, boletins, monografias, teses, dissertações, material cartográfico, com o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com o material já escrito sobre o mesmo.

Assim, para dar respaldo ao norteamento do estudo, o conteúdo apontado nas fontes bibliográficas foram os métodos de custeamentos.

No ponto de vista de Gil (1999, *apud* BEUREN *et al.*, 2006, p.81):

A pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados.

Nesse alinhamento, Andrade (2002, *apud* BEUREN *et al.*, 2006, p.79) coloca:

A pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles, assim os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Em concordância com as citações, compreende-se que na pesquisa descritiva, os fatos são observados, descritos, analisados e registrados, sem que o pesquisador lhes faça qualquer interferência.

Esta pesquisa se caracteriza também como exploratória, pois conforme Gil (2009), a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Beuren *et al.* (2006) explica que este tipo de pesquisa é realizado quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

Sobre os tipos de pesquisa, conforme procedimentos de coleta, serão através de um estudo de caso.

Neste estudo de caso, pretende-se utilizar os relatórios de receitas e despesas de Janeiro de 2007 a Dezembro de 2013, sendo estes fornecidos pelo gestor da academia Flex Form de Pombal – PB.

Quanto ao estudo de caso, Beuren *et al.* (2006, p. 85) afirma que:

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

Para a realização deste estudo de caso foi realizada a pesquisa documental. Segundo Silva e Grigolo (2002, *apud* BEUREN *et al.*, 2006, p. 89):

A pesquisa documental visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

1.4.2 Instrumento de coleta de dados

A coleta de dados para a pesquisa foi feita através de observações, visitas no local, análise dos documentos contábeis, relatório de matrículas de alunos, livro caixa, notas e cupons fiscais, tributações, recibos de água, luz e despesas diversas. Uma entrevista com o proprietário se fez necessário para dirimir dúvidas sobre os dados apresentados nos documentos e observação *in loco*, para posterior análise.

1.4.3 Análise dos Resultados

A análise dos dados coletados foi realizada sob uma perspectiva quantitativa, pois demonstra com maior precisão os resultados, evitando distorções de análise e interpretação, aumentando assim a credibilidade do diagnóstico.

Segundo Richardson (1989), este método caracteriza-se pelo emprego da quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas, através de técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais complexas.

Nesse sentido, para a obtenção dos resultados da análise do CVL, a pesquisa fundamentou-se nas afirmações de Padoveze (2006, p. 381):

Em determinadas situações, notadamente quando o leque de produtos é muito grande e há dificuldades de se obter o *mix* ideal de produtos e suas quantidades no ponto de equilíbrio, bem como quando existem dificuldades de identificar os custos e despesas fixas para cada produto, temos que nos valer de uma informação de caráter global expressa em denominador monetário.

Para a obtenção dos dados pertinentes a pesquisa foram realizadas observações, visitas *in loco*, bem como apreciação dos documentos contábeis, recibos, despesas diversas, tributações, folha de pagamento de funcionários, notas e cupons fiscais, listas de matrícula

de alunos, livro caixa e demais informações pertinentes ao estudo no período proposto (2007-2013).

A análise dos dados coletados foi realizada também sob uma perspectiva qualitativa, pois analisou-se a interação das certas variáveis pertinentes, para a compreensão e classificação dos processos dinâmicos vividos. Observando quais informações gerenciais os métodos tradicionais de custeio podem contribuir para a tomada de decisão, analisou-se a importância dessas variáveis. Outro ponto foi a análise qualitativa, que deu-se ao descrever com base na literatura e a observação sistemática e assistemática na empresa, observando os principais aspectos para a implantação do Custeio ABC.

Para o alcance dos objetivos específicos ano a ano foi verificado o custo do serviço, lucro bruto, lucro líquido e margem de contribuição como explicitado pelos literatas sobre o Custeio variável e custeio por absorção. Utilizaram-se de tabelas para melhor apreciação dos dados coletados. O mesmo método para o cálculo das ferramentas da Análise do Custo/Volume/Lucro, utilizando planilhas eletrônicas.

É relevante mencionar que os cálculos das fórmulas do CVL da empresa foram inseridos em planilhas eletrônicas do aplicativo Microsoft Excel para a elaboração da análise dos resultados. Tais planilhas são reproduzidas como tabelas para a visualização dos dados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Gerencial, Financeira e de Custos

Segundo Crepaldi (2011), a contabilidade é uma das ciências mais antigas do mundo, existindo diversos registros de que as civilizações antigas já possuíam um esboço de técnicas contábeis.

A contabilidade surgiu no início da existência humana devido à necessidade do homem em obter informações a respeito de suas riquezas. “Para que se compreenda a Contabilidade, pois, como ramo importante do saber humano que é, necessário se faz remontar a suas profundas origens” (SÁ, 2008).

O entendimento predominante sobre a origem da Contabilidade, conforme trata Hendriksen e Van Breda (1999), Sá (2002) e Oliveira (2003), é que a mesma teve sua origem atrelada ao desenvolvimento do homem, desde o momento que esse necessitava controlar seu patrimônio destinado a sua sobrevivência, embora de forma arcaica, com auxílio de objetos afiados, registrando-os nas paredes das suas moradas.

Segundo Andrade (2010), sempre houve a preocupação do homem, em quantificar o patrimônio e registrar as operações que o modificasse. Assim a contabilidade, como ciência social, evolui observando o desenvolvimento da civilização humana, e uma série de fatores, sejam eles culturais, econômicos, sociais ou tecnológicos parecem comprometer diretamente sua prática e seu desenvolvimento enquanto ciência.

Com isso, percebe-se que a origem da contabilidade está atrelada a preocupação do homem em quantificar seu patrimônio e registrar os fatos que provocassem alterações no mesmo.

Para Crepaldi (2011, p.03):

A Contabilidade era vista apenas como um sistema de informações tributárias, mas na atualidade passa a ser vista também como instrumento gerencial que utiliza informações para subsidiar o processo de tomadas de decisões e para o processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Para Marion (1998, p.27):

“A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os em forma de relatórios ou de comunicados que contribuem sobre maneira para tomada de decisões.”

Diante do exposto, fica evidenciado que a Contabilidade passou a ser uma grande ferramenta que auxilia os gestores nas tomadas de decisões, fornecendo informações que são de interesse não só dos gestores, mas de toda a sociedade.

Em meados da década de 70, com o advento das indústrias, verificou-se que havia um problema para a contabilidade. A necessidade de apuração do balanço e das demonstrações do resultado mais detalhados, que o contador, não tendo acesso livre ao estoque para determinar valores, encontrava dificuldades para delinear o que se precisava ser de fato evidenciado. Com essa necessidade, observou-se o surgimento da contabilidade gerencial que mensurava como a matéria-prima que se transformava em produtos destinados à venda. (MARTINS, 2010).

A Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores que os auxiliem em suas funções gerenciais. (CREPALDI, 2011, p.02).

Segundo Blocher *et al.* (2007), os gestores necessitam das informações gerenciais para administrarem suas organizações de forma efetiva. Estas informações incluem tanto informações financeiras sobre custos e receitas, quanto informações não financeiras sobre produtividade, qualidade e outros fatores-chave de sucesso para a organização.

Segundo Iudícibus (1987 *apud* PADOVEZE, 2008 p. 31):

“A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc. colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.”

Segundo Andrade (2010), a Contabilidade Gerencial deriva das outras áreas da contabilidade, como a própria contabilidade financeira, conforme a necessidade do gestor, abordando, dessa forma, a contabilidade de custos, análise das demonstrações contábeis e o planejamento tributário.

Percebe-se que a Contabilidade Gerencial é um instrumento que gera informações relevantes aos gestores para as tomadas de decisões, mostrando qual o melhor caminho para a empresa, além de verificar se as medidas tomadas foram adequadas.

De acordo com Crepaldi (2011, p.02), a Contabilidade Financeira é o processo de elaboração de demonstrações financeiras para propósitos externos: como acionistas, credores e autoridades governamentais.

Assim, existe uma diferença entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira, enquanto esta tem o propósito de fornecer informações para os acionistas e outros que estão fora da organização, aquela está preocupada com o fornecimento de informações para os administradores ou pessoas que se encontram dentro da empresa (PADOVEZE, 2008).

Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2007), a Contabilidade Financeira não difere da contabilidade gerencial apenas quanto à orientação para seus usuários, mas também em sua ênfase no passado ou no futuro, no tipo de dado fornecido e em sua ênfase na precisão. A contabilidade financeira é obrigatória, tendo seus dados que estejam de acordo com os Princípios de Contabilidade. Já a contabilidade gerencial não é obrigatória, e seus dados devem ser utilizados para fins gerenciais.

O Quadro 1 mostra os elementos básicos da Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial.

Quadro 1 - Elementos Básicos da Contabilidade Financeira e Gerencial

	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Público-alvo	Externo: acionistas, credores e autoridades fiscais.	Interno: Funcionários, gerentes e executivos.
Objetivo	Reportar o desempenho passado com finalidades externas; contratos com proprietários e credores.	Informar para tomada de decisões internas feitas por empregados, gestores e executivos: <i>feedback</i> e controle do desempenho das operações.
Temporalidade	Histórica; passada	Corrente; orientada para o futuro
Restrições	Reguladas: regras direcionadas por princípios fundamentais de contabilidade e por autoridades governamentais.	Sem regras estabelecidas: sistemas e informações determinados por gerentes para encontro de necessidades estratégicas e operacionais.
Tipo de informações	Medidas financeiras.	Financeiras, medidas operacionais e físicas sobre processos, tecnologias, fornecedores, clientes e competidores.
Natureza da informação	Objetiva, auditável, confiável, consistente e precisa.	Mais subjetiva e de juízos; válidas, relevantes, acuradas.
Escopo	Altamente agregado; relatórios sobre a organização inteira.	Desagregado, de informação a ações e decisões locais.

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2011, p. 09).

Como se pode observar no quadro 1, a Contabilidade Financeira é direcionada aos usuários externos, a Contabilidade Gerencial é voltada a atender os usuários internos. Além disso, as informações apresentadas pela Contabilidade Financeira dizem respeito às transações relacionadas a transações passadas, e a Contabilidade Gerencial possui foco no planejamento, tendo suas informações relacionadas a eventos futuros.

Silva (2008) diz que a contabilidade de custos surgiu a partir da necessidade de atender os anseios de informação da administração, interessadas no controle dos custos de suas atividades bem como da busca de lucro.

De acordo com Bufo (2003, *apud* LIMA 2008, p.21), a contabilidade de custos nasceu na Revolução Industrial para atender as necessidades das empresas industriais de identificar o custo dos produtos fabricados. Em seu início, século XVIII e XIX, gerava informações apenas para avaliação de estoque e apuração dos resultados. Com o passar do tempo, foram estudados novos métodos de melhoria dos sistemas de custos para que as informações geradas aos usuários tivessem maior utilidade.

Segundo Martins (2010), a contabilidade de custos ganhou reconhecimento devido ao grande aumento de competitividade nos dias atuais, que vem ocorrendo em grande parte dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, com isso, os custos vem a ser de fundamental importância, no que concerne a tomada de decisão em uma empresa.

Para Leone (2008, p.19-20):

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, e controle das operações e de tomada de decisões.

A contabilidade de custos mede o custo de acordo com as necessidades da administração de sua empresa, exigindo que o custo apresentado se baseie em fatos pertinentes, para que então possam ser tomadas decisões válidas.

Observa-se com isso, que a contabilidade de custos analisa os dados e os transformam em informações para os diferentes usuários da organização, auxiliando assim no controle dos custos, sendo esse, indispensável na tomada de decisão devido a competitividade de mercado.

De acordo com Crepaldi (2011), a contabilidade de custos, cuja função inicial era de fornecer elementos para avaliação dos estoques e apuração do resultado, passou, nas últimas décadas, a prestar duas funções muito importantes na Contabilidade Gerencial: a utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e para a tomada de decisão.

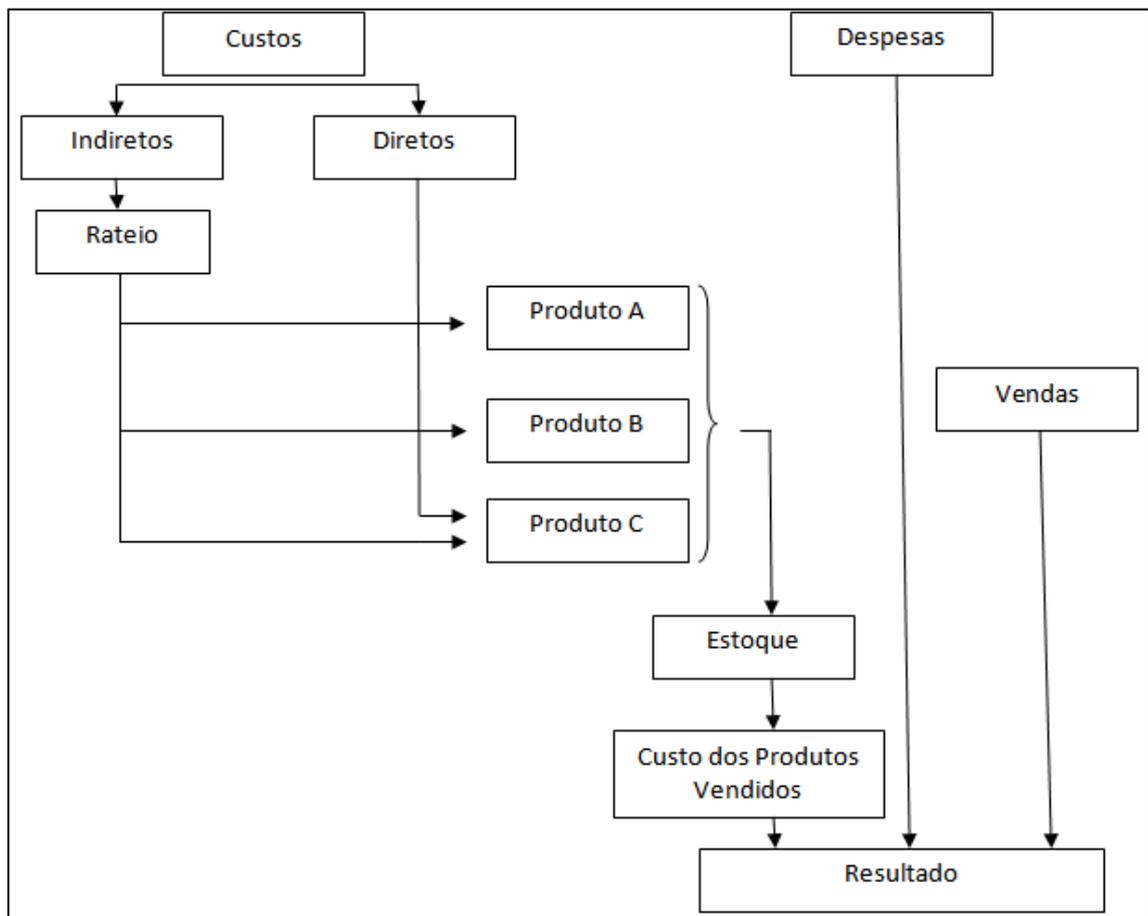
Nesse sentido, a nova Contabilidade de Custos segundo Martins (2010), acabou por passar de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros para importante arma de controle e decisões gerenciais. A Contabilidade de Custos tradicional era voltada para atender as necessidades das empresas em mensurar seus estoques. Atualmente, com o aumento da competitividade, a nova Contabilidade de Custos possui seu foco no planejamento e tomada de decisão.

Para atender à suas funções de mensuração de estoques em um primeiro momento; e de planejamento e controle num segundo momento, a Contabilidade de Custos segue, segundo Martins (2010), um esquema básico, com as seguintes etapas: separação entre custos e despesas; apropriação dos Custos Diretos aos produtos; apropriação dos Custos Indiretos

que pertencem, visivelmente aos Departamentos, agrupando, à parte, os comuns; rateio dos custos indiretos comuns aos diversos Departamentos, quer de produção, quer de Serviços; escolha da sequência de rateio dos Custos acumulados nos Departamentos de Serviços e sua distribuição aos demais Departamentos e atribuição dos Custos Indiretos que agora só estão nos Departamentos de Produção aos produtos, segundo critérios fixados.

A Figura 1 traz um esquema básico da Contabilidade de custos sugerido por Martins (2010), mostrando como é feita a distribuição dos custos e despesas aos produtos e como estes influenciam o resultado.

Figura 1 – Esquema Básico da Contabilidade de Custos



Fonte: Adaptado de Martins(2010)

Como mostra a Figura 1, os custos e despesas são alocados aos produtos/serviços da mesma forma como são adotadas pelo Custeio por Absorção, onde os custos só irão para o resultado se os produtos/serviços sejam vendidos nesse período

2.2 Terminologias dos Custos

Na contabilidade de custos, existem diferentes terminologias de custo. Assim inicia-se esse tópico, apresentando os conceitos das principais terminologias e em seguida às classificações dos custos. Martins (2010, p.25) descreve as seguintes terminologias:

- Gasto: compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
- Investimento: gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).
- Custo: gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. Sendo também um gasto, só que reconhecido como custo no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.
- Despesa: são gastos com bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
- Perda: são bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária. São gastos não intencionais.

Podem-se citar alguns exemplos sobre as terminologias conceituadas, nos quais, pode-se classificar como custo o uso da matéria prima na fabricação do produto, como despesas, o material de consumo utilizado na administração, como investimentos, aquisição de máquinas e equipamentos e por fim, como exemplo de perda, pode-se considerar material danificado por desabamentos ou por enchentes.

Diante do exposto, percebe-se a importância do conhecimento sobre as terminologias dos custos, pois são necessárias para uma boa comunicação entre diversos usuários, além do

que, as informações geradas devem estar condizentes com a realidade da organização, oferecendo assim mais segurança.

2.3 Classificação dos Custos

2.3.1 Classificação quanto a sua apropriação

De acordo com a sua classificação, os custos são alocados a objetos de custo para diversas finalidades, incluindo a fixação de preços, a realização de estudos de rentabilidade e o controle de gastos. Um objeto de custo é tudo aquilo para o que alguém deseja ter dados deste, assim para fins de alocação a seus objetos, os mesmos são classificados como direto ou indiretos (GARRISON, NOREEN E BREWER, 2007)

Para Martins (2010, p. 32), os custos diretos são aqueles que “podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo”.

Assim, custo direto é todo o gasto facilmente identificado com o produto fabricado ou serviço prestado.

Os custos diretos são aqueles que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular em consideração. Assim, se o que está em consideração é uma linha de produtos, então os materiais e a mão-de-obra envolvidos na sua manufatura seriam custos diretos. Dessa forma, relacionando-os com os produtos finais, os custos diretos são os gastos industriais que podem ser alocados direta e objetivamente aos produtos (PADOVEZE, 2008, p. 41).

Os custos indiretos por sua vez, não podem ser identificados sendo alocados através de um método de alocação, denominado rateio, isto é, são dependentes de vários aspectos extrínsecos ao processo de fabricação, fazendo-se necessário o uso de cálculos ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos. (NEVES e VICECONTI, 2003).

Corroborando com a afirmação anterior, Martins (2010, p. 32) menciona que 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”.

Custos indiretos são gastos industriais que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e, caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, será através de critérios de distribuição rateio, alocação, apropriação são outros termos utilizados (PADOVEZE, 2008, p. 42)

O custo indireto segundo Sá (2008), 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”.

Segundo Maher (2001), qualquer custo que pode ser relacionado diretamente com um objeto do custo representa um custo direto daquele objeto, e qualquer custo que não pode ser relacionado diretamente com um objeto de custo, representa um custo indireto, sendo que o objeto do custo vem a ser qualquer item a que um custo é atribuído, seja ele, um produto, um departamento ou uma linha de produtos.

De acordo com o que foi mencionado, fica evidenciado que alguns custos são diretamente apropriados aos produtos, já outros necessitam de rateio entre os níveis de produção para que sejam agregados aos produtos.

2.3.2 Classificação quanto ao volume de produção

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

Os custos fixos são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume de produção, sendo assim seus valores não irão modificar, exemplos: aluguel, salários de funcionários, imposto predial (BORNIA, 2010)

Para Cardoso, Mário e Aquino (2007), os custos fixos são aqueles que não têm variação, mesmo com as mudanças na produção. Os custos fixos influenciam negativamente nas tomadas de decisões, pois apresentam uma visão distorcida dos custos reais unitários da

produção e não se alteram em decorrência da quantidade produzida, mas sim da capacidade instalada.

Conforme Neves e Viceconti (2008, p.22), “custos fixos são aqueles cujos valores são os mesmos qualquer que seja o volume de produção da empresa”. Sendo assim, existindo ou não produção naquele período, o custo irá existir.

Desta forma, pode-se afirmar que os custos fixos permanecem constantes na produção, independente da quantidade produzida em determinado período.

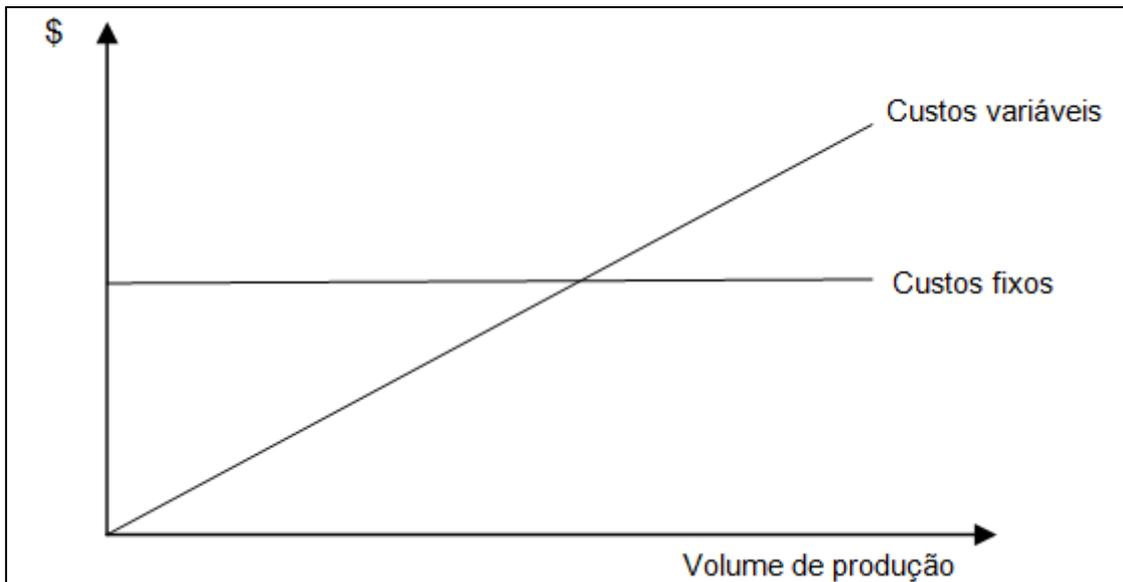
Além dos custos fixos existem os custos variáveis, os quais, por sua vez, estão intimamente relacionados com a produção. É proporcional ao nível de atividade, como exemplo os custos de matéria-prima (BORNIA, 2010).

Para Bornia (2010, p.19), “os custos variáveis, ao contrário dos custos fixos, estão intimamente relacionados com a produção, isso é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa”.

Conforme Padoveze (2008), são assim chamados os custos variáveis, custos e despesas cujo montante em unidades monetárias varia na proporção direta das variações do nível de atividade a que se relacionam [...] aqueles que em cada alteração da quantidade produzida ou vendida, terão uma variação direta e proporcional no valor do custo total (figura 2).

Observar-se também os custos semi-variáveis. Eles variam com o nível de produção, mas também há uma parte do custo da produção que é fixa, mesmo sem haver produção, exemplo: o taxa mínima de consumo de energia elétrica (NEVES, VICECONTI, 2003).

A figura 2 mostra a relação dos custos variáveis e fixos no gráfico.

Figura 2 - Modelo de Classificação quanto ao Volume de Produção

Fonte: Adaptado de Bornia (2010, p.19)

Com base na figura 2, é possível identificar que os custos fixos permanecem constantes independentes do volume de produção, e os custos variáveis são diretamente proporcionais à quantidade produzida.

2.4 Sistemas Tradicionais de Custeio

Existem diversos métodos de custeio que podem ser utilizados tanto pelas organizações industriais, comerciais e prestadoras de serviços, a escolha por um método ou outro dependerá das necessidades da empresa, não havendo assim um método melhor que o outro, e sim, um que melhor se enquadre na realidade da empresa. Esses métodos são utilizados para gerar informações relevantes; alocar custos aos produtos e/ou serviços prestados; reduzir custos; cortar excessos; prever despesas e decidir entre produzir ou terceirizar.

2.4.1 Custeio por Absorção

O sistema de custeio por absorção é aquele sistema que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção, quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos.

Para Martins (2010, p.24), o “custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados”. Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos. Não é um princípio contábil propriamente dito, mas uma metodologia decorrente dele, nascida com a própria contabilidade de custos.

É o indicado tanto pelos princípios fundamentais de contabilidade, como pela Lei nº 6.404/76, sendo válido para a elaboração do Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado como também para a legislação fiscal.

Este método foi desenvolvido para o controle da produção, pressupondo que os produtos e seu correspondente volume de produção causam custos. Desta forma, fizeram dos produtos individualmente o centro de sistema de custos, sendo os custos classificados em diretos e indiretos, fixos e variáveis, em relação aos produtos e alocados a estes com rateios baseados em volumes (MARTINS, 2010).

Segundo Crepaldi (2011, p. 81):

O custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período. É o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal.

O custeio por absorção utiliza como base de rateio os custos indiretos e o volume de produção. Neste sentido, este método acaba realizando rateios arbitrários dos custos indiretos, fazendo com que seu uso seja pouco útil para fins gerenciais, pois este critério possui certo grau de subjetivismo, levando para o exercício seguinte parte dos custos de produção dos produtos fabricados e ainda não vendidos.

Segundo Andrade (2010), o método de custeio por absorção apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção, quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, visando agregar todos os custos de produção em cada uma de suas fases de maneira coerente.

Barbosa *et al.* (2010 *apud* ABBAS, GONÇALVES e LEONCINE, 2012) elenca vantagens e desvantagens que o uso deste método traz às empresas:

Vantagens:

- O Método segue os princípios contábeis, sendo formalmente aceito, como requerido pela legislação do imposto de renda para propósitos de lucro;
- Agrega todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos;
- Pode ser menos custoso de implementar, desde que não requeira a separação dos custos em fixos e variáveis.

Desvantagens:

- Os custos, por não se relacionarem com este ou aquele bem ou serviço, são quase sempre distribuídos com base em critérios de rateio com grande grau de arbitrariedade;
- O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção, e o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto;
- Os custos fixos existem independentes, da fabricação ou não desta ou daquela unidade e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites), portanto não devem ser alocados aos bens e serviços.

Segundo Paulo (2001, p.03), “O custeio por absorção apresenta-se inadequado em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão em curto prazo, pois tem como principal dificuldade o tratamento a ser dado aos custos fixos, que pode levar a alocação arbitrária e até enganosa”.

Apesar das deficiências desse método para fins gerenciais, observa-se que na prática gerencial os administradores utilizam este sistema no seu dia-a-dia como suporte ao processo decisório, principalmente se existe um único produto ou serviço, sem necessidade de rateio, o custo indireto é incorporado ao custo do produto ou serviço.

2.4.2 Custeio Variável

Do ponto de vista de Martins (2010), o custeio variável tem condições de propiciar, muito mais rapidamente, informações vitais à empresa, pelo fato de abandonar os custos fixos e tratá-los como despesas. De modo que, só são alocados aos produtos, os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.

Ainda segundo o autor, o uso do custeio variável fere os Princípios Contábeis, principalmente, o Regime de Competência e a Confrontação, pois estes exigem que se

apropriem às receitas e delas deduzir todos os sacrifícios para sua obtenção. O autor aconselha que a empresa não tendo essa aceitação, não impede que a mesma o utilize para efeito interno, e no final do período se faça os ajustes de lançamentos para atender aos critérios exigidos.

De acordo com Crepaldi (2011, p.116):

Custeio variável é um tipo de custeamento que consiste considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, não são considerados custos de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

Para Bornia (2010), no custeio variável, apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período. O custeio variável esta relacionado principalmente com a utilização de custos para o apoio a decisões de curto prazo, quando os custos variáveis tornam-se relevantes e os custos fixos, não.

Segundo Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), existem na literatura diversos estudos que mencionam vantagens da utilização do custeio variável, estudo como os de Megliorini (2012), Barbosa *et al.* (2011) e Leone (1997):

- Os custos fixos, que existem, independentemente, da produção ou não de determinado bem ou serviço ou do aumento ou redução (dentro de determinada capacidade instalada) da quantidade produzida, são considerados custos do período e, portanto, não são alocados aos bens ou serviços;
- Não ocorre a prática do rateio;
- Identifica os bens ou serviços mais rentáveis;
- Identifica a quantidade de bens ou serviços que a organização necessita produzir e comercializar para pagar seus custos fixos, despesas fixas e gerar lucro;
- Os dados necessários para a análise das relações custo/volume/lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil.

Quanto às desvantagens, os referidos autores citam as seguintes:

- Não é aceito pela auditoria externa das entidades que tem capital aberto e nem pela legislação do imposto de renda, bem como por uma parcela significativa de contadores, a razão disso é porque o custeio variável fere os princípios fundamentais de contabilidade, em especial, os princípios de realização da receita, da confrontação e da competência;

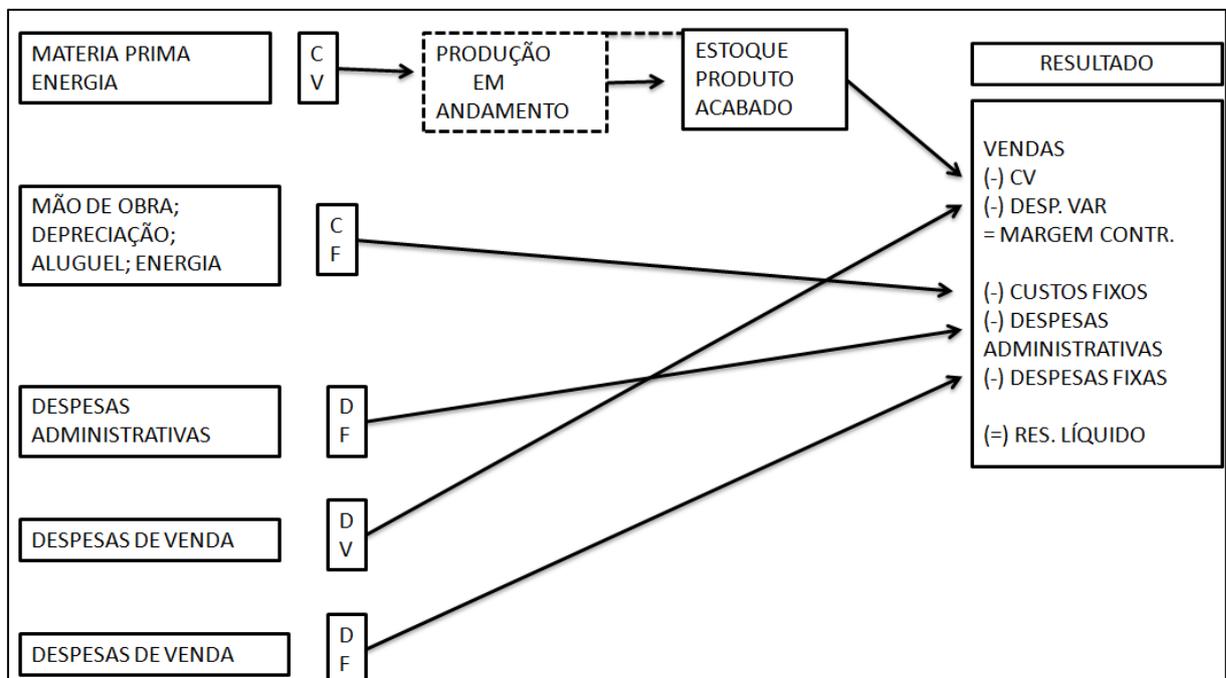
- Crescimento da proporção dos custos fixos na estrutura de custos das organizações, devido aos contínuos investimentos em capacitação tecnológica e produtiva;
- Na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semi-variáveis e semifixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas de continuidade para a empresa.

Segundo Andrade (2010), este método toma como pressuposto que os custos indiretos gerados pelo processo de fabricação não são de responsabilidade dos produtos, e, portanto estes não os absorvem, estes custos são considerados custos do período e vão diretamente ao demonstrativo dos resultados.

Conforme colocação dos autores, verifica-se que o método pelo custeio variável proporciona importantes informações, auxiliando os gestores a tomarem as melhores decisões à medida que são feitas a distinção entre custos variáveis e fixos.

Como mostra a Figura 3, este método de custeio permite que o gestor visualize a quantidade que a empresa deve produzir e vender para honrar seus compromissos.

Figura 3 -Demonstração do Resultado pelo Custeio Variável



Fonte:Leitão e Silva (apud Silva e Miranda 2010)

Como pode ser visto na Figura 3, o custo de venda é composto pelos custos e despesas variáveis, como normalmente são diretos, não se faz necessário o uso de rateio. Assim, o custo da mercadoria vendida (CMV), o custo do produto vendido (CPV) e o custo do serviço prestado (CSP) pelo custeio variável são compostos pelo somatório dos custos variáveis totais e despesas variáveis.

Além disso, esse método de custeio revela uma importante ferramenta que subsidia os gestores nas tomadas de decisões, a Margem Contribuição, ou seja, a remuneração mínima que a empresa possui para pagar os custos e despesas fixas do período.

Com base no exposto, pode-se afirmar que o Método de Custeio por Absorção apresenta falhas para fins gerenciais, pois o mesmo não faz uma diferenciação clara dos custos fixos e variáveis, alocando os custos fixos aos produtos e/ou serviços através de rateio. Já o Custeio Variável faz a distinção desses custos, alocando somente os custos que são claramente direcionados aos produtos e/ou serviços, sendo os custos e despesas fixas consideradas como despesa do período, tendo seus valores levados diretamente ao resultado.

Ante um cenário de extrema competitividade as empresas buscam garantir sua sobrevivência no mercado, com isso o uso dos Métodos de Custeio se torna indispensável, pois permitem alocar os custos, mensurar onde estão os maiores gastos dos produtos e/ou serviços, reduzir os custos e controlar as despesas, tais informações são relevantes no auxílio dos gestores em suas tomadas de decisões, a escolha do método se dá diante às necessidades da empresa, não havendo um método melhor que outro e sim o que melhor atende a tais necessidades.

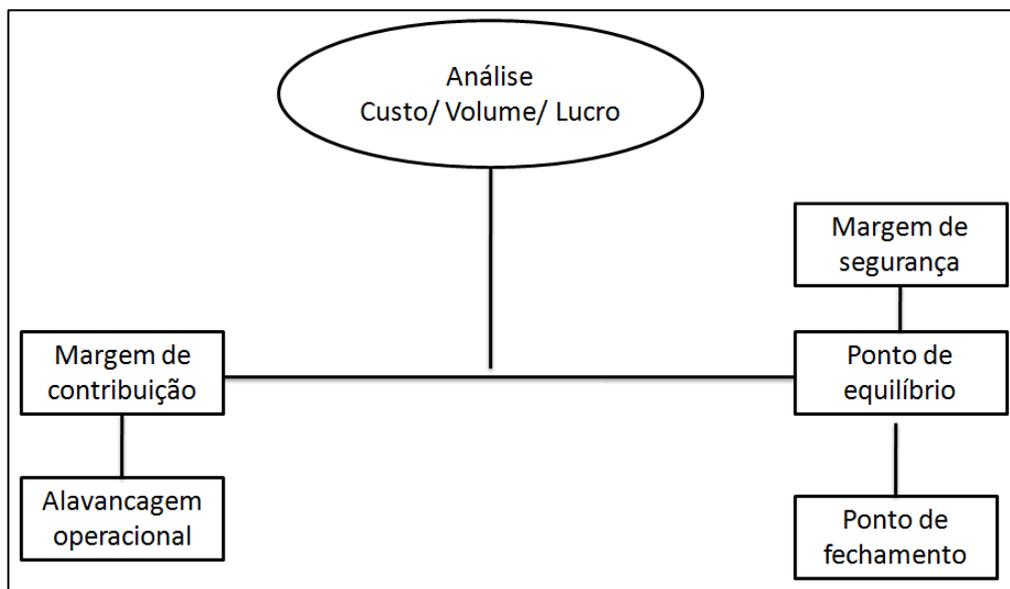
2.5 Análise do Custo/ Volume/ Lucro (CVL)

Segundo Jiambalvo (2009), a análise do comportamento dos custos e do lucro mediante a variação de volume é denominada análise de custo-volume-lucro (CVL). O autor ainda menciona que para realizar uma análise CVL é necessário saber como os custos se comportam quando o nível de atividade do negócio se altera.

Segundo Crepaldi (2011,) a análise do CVL é um instrumento utilizado para projetar o lucro, que seria obtido em diversos níveis possíveis de produção e vendas, bem como para examinar o impacto nos ganhos quando há mudanças em fatores como custo variável, custo fixo, preço de venda, volume e *mix* de produtos.

A análise CVL abrange conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança, alavancagem operacional e ponto de fechamento, como mostra a figura 4:

Figura 4 - Componentes da Análise do Custo/ Volume/ Lucro.



Fonte: Adaptado de Wernke (2005)

Diante disso, pode ser visto a importância da compreensão dos gestores sobre a relação entre custo, volume e lucro, pois através dessa análise é possível observar os comportamentos dos custos e lucros em função do volume de vendas, apontando os efeitos das mudanças do volume de vendas na lucratividade da organização. Além disso, auxilia o gestor no gerenciamento, possibilitando descobrir o lucro potencial da empresa, viabilidade econômica e planejamento de lucratividade, mensurando ações que aumentem a rentabilidade da empresa.

A literatura aborda o tema CVL dissertando sobre a Margem de Contribuição (MC), Ponto de Equilíbrio (PE) ou Ponto de Fechamento, Margem de Segurança (MS) e Grau de

Alavancagem Operacional (GAO). Os conceitos e características relacionados a esses elementos são tratados a seguir.

2.5.1 Margem de contribuição

Wernke (2005, p. 99), conceitua margem de contribuição como sendo “o valor resultante da venda de uma unidade após serem deduzidos, do preço de venda respectivo, os custos e despesas variáveis (como matérias-primas, tributos incidentes sobre venda e comissão dos vendedores) associados ao produto comercializado”. Segundo o autor, é o valor (em \$) que cada unidade comercializada contribui para superar os gastos fixos mensais e, conseqüentemente, gerar o lucro do período.

Para Bornia (2010), a margem de contribuição é o montante da receita diminuído dos custos variáveis e, a margem de contribuição unitária é o preço de venda menos os custos variáveis unitários do produto. O autor segue mencionando que a margem de contribuição unitária representa a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixas e para a geração do lucro, por produto vendido.

Assim, a expressão numérica da margem de contribuição é:

$$\text{RECEITA (-) CUSTO VARIÁVEL TOTAL} = \text{MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO TOTAL}$$

Wernke (2005) elenca as seguintes vantagens e desvantagens da margem de contribuição:

- Permitem avaliar sem obstáculos a aceitação de pedidos em condições especiais;
- Auxiliam a administração a decidir quais produtos merecem serem divulgados ou quais têm a prioridades de exposição nas prateleiras;
- Identificam quais produtos trazem benefícios de vendas a outros mesmo produzindo resultado negativo, mas que devem ser tolerados;
- Facilitam a decisão sobre quais segmentos devem ser ampliados, restringidos ou até abandonados, pois a capacidade de geração de lucros por uma maior margem de contribuição;

- Podem ser usadas para avaliar alternativas, quanto à reduções de preços, descontos, campanhas publicitárias e uso de prêmios para alavancar o volume de vendas;
- Auxiliam os gerentes a entenderem a relação entre custos, volume e lucros como técnica para as decisões de venda;
- Calcular o preço de venda somente através da margem de contribuição resulta em resultados que não podem cobrir todos os custos necessários das atividades de longo prazo;
- É somente útil em decisões de curto prazo, pois para as de longo prazo pode levar o administrador a ter pouco apreço a importância das despesas e custos fixos, uma vez que considera apenas os custos e despesas variáveis caso decida somente se basear através da margem de contribuição.

Diante do exposto, observa-se que a margem de contribuição é capaz de fornecer informações favoráveis aos administradores para se ter conhecimento da geração de lucro, porem, é necessário que os gestores tenham conhecimentos sobre suas limitações.

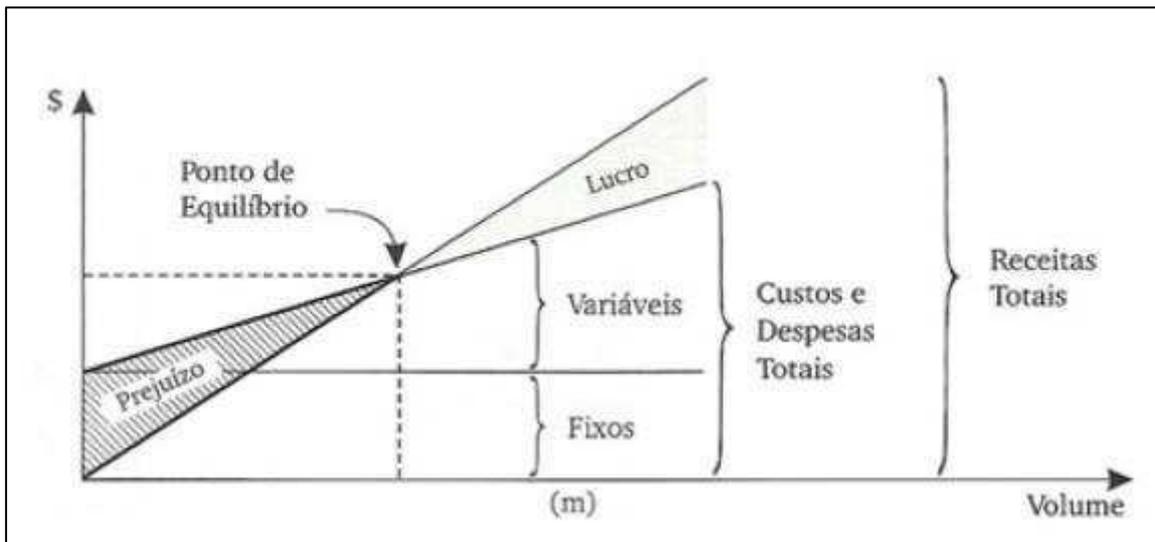
2.5.2 Ponto de Equilíbrio ou Ponto de Fechamento

Padoveze (2008, p. 379), denomina o “ponto de equilíbrio como o ponto em que o total da margem de contribuição da quantidade vendida/produzida se iguala aos custos e despesas fixas”. O autor ainda enfatiza que o ponto de equilíbrio irá estabelecer parâmetro de capacidade mínima em suas operações para que não tenha prejuízo.

Corroborando, Crepaldi (2011, p.129) menciona que a expressão ponto de equilíbrio, refere-se ao nível de venda em que não há lucro nem prejuízo, ou seja, onde os custos totais são iguais às receitas totais.

De acordo com Martins (2010), a empresa obterá seu ponto de equilíbrio quando suas receitas totais equalizarem seus custos e despesas totais. O ponto de equilíbrio pode ser retratado graficamente, conforme demonstrado na Figura 5:

Figura 5 –Gráfico do Ponto de Equilíbrio



Fonte: Martins (2010)

Como pode ser visto na figura, quando a empresa atinge seu ponto de equilíbrio, não há lucro, nem prejuízo, ou seja, a empresa atinge apenas um volume de vendas necessário para cobrir os custos e despesas totais.

Com relação ao ponto de fechamento, Borna (2010) aponta que, representa aquele ponto acima do qual não é vantajoso para a empresa o encerramento temporário de suas atividades. Assim, por exemplo, uma empresa que enfrente a sazonalidade pode pensar em fechar temporariamente nessa época, pois com o fechamento, a empresa consegue eliminar parte dos custos fixos.

Ainda segundo o autor, o ponto de fechamento é o nível de atividades em que a margem de contribuição iguala os custos fixos elimináveis (CFE). Se a margem de contribuição estiver acima dos CFE, isso significa que ela também cobrirá pelo menos parte dos custos fixos não elimináveis. Se a margem de contribuição estiver abaixo, quer dizer que será vantajoso para a empresa encerrar as atividades, já que sua margem de contribuição não cobre nem os CFE. O ponto de fechamento é calculado da seguinte forma:

$$\text{PONTO DE FECHAMENTO} = \frac{\text{CUSTOS FIXOS ELIMINÁVEIS}}{\text{MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO}}$$

Sendo assim o ponto de fechamento indica o nível de atividades mínimo que justificará o funcionamento da empresa.

Diante do exposto, percebe-se que esse indicador demonstra o volume de venda necessário para a empresa atingir uma MCT que se igualem as despesas e CFE com o fechamento da empresa em período de pouca demanda, se a empresa auferir MCT superior as despesas e CFE, é viável a permanência da empresa em funcionamento, em contrapartida se a MCT for menos que as despesas e CFE é viável o fechamento da empresa.

2.5.3 Margem de Segurança

A definição de Margem de Segurança para Leone (2008), é a diferença entre o que a empresa pode produzir e comercializar, em termos de quantidade de produtos, e a quantidade apresentada no ponto de equilíbrio.

De acordo com Eldenburg e Wolcott (2007), a margem de segurança indica a quantidade de vendas que pode diminuir até atingir o ponto de equilíbrio. Para Maher (2001,) a margem de segurança é uma indicação do risco de perda de dinheiro da empresa.

Corroborando, Bornia (2010, p. 64) menciona que a margem de segurança é o excedente da receita da empresa sobre a receita no ponto de equilíbrio. Segundo o autor a formula da Margem de Segurança é:

$$\text{MARGEM DE SEGURANÇA (\%)} = \frac{\text{VENDAS - PONTO DE EQUILÍBRIO}}{\text{VENDAS}}$$

A margem de Segurança proporciona informações que são fundamentais no subsidio das decisões gerenciais, pois indica a quantidade que as vendas pode cair antes de se ter prejuízo.

Diante do exposto, pode-se afirmar que empresas que possuem margem de segurança no nível do seu ponto de equilíbrio, estão em situação de vulnerabilidade, pois qualquer

alteração desfavorável que venha acontecer, levará a empresa a operar no prejuízo, dessa forma, quanto maior a margem de segurança, menor será a exposição a riscos.

2.5.4 Alavancagem Operacional

Padoveze (2008, p.279) define alavancagem operacional como a possibilidade de acréscimo do lucro total pelo aumento da quantidade produzida e vendida, buscando a maximização do uso dos custos e despesas fixas. A alavancagem é dependente da margem de contribuição, ou seja, do impacto dos custos e das despesas variáveis sobre o preço de venda unitário e dos valores dos custos e das despesas fixas.

Segundo Warren, Reeve e Fess (2001, *apud* LEITE, MATIAS E BORGES 2012), os gestores podem usar a alavancagem operacional para medir o impacto das variações das vendas sobre o lucro operacional. Ainda de acordo com os autores, uma Alavancagem Operacional elevada indica que um pequeno aumento nas vendas ocasionará um aumento bem maior no lucro operacional. No entanto, uma baixa alavancagem operacional indica que é necessário um grande aumento nas vendas para ocasionar um significativo aumento no lucro operacional.

Segundo Felinto (2008), tem-se a compreensão dos riscos das empresas que apresentam elevado nível alavancagem, pois qualquer variação nas suas vendas, por mínima que seja, irá trazer resultados bastante desfavoráveis.

O grau de alavancagem descrita por Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.200), num dado nível de vendas, é calculado de acordo com a seguinte fórmula:

$$\text{GRAU DE AO} = \frac{\text{MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO}}{\text{LUCRO OPERACIONAL LÍQUIDO}}$$

Diante do exposto, verifica-se que quanto menor o índice de alavancagem operacional, menor será o risco para empresa, como isso se torna melhor para a empresa reduzir a margem de contribuição, no intuito de aumentar o nível de vendas, alcançando assim uma maior margem de contribuição e conseqüentemente um grau de alavancagem menor.

Diante disso, percebe-se que a alavancagem operacional é um indicador do impulso da empresa em responder as variações nas vendas, ou seja, se houver variação desfavorável nas vendas a empresa que possui um elevado grau de AO, terá um maior impacto no lucro operacional. Em contrapartida, se houver variação favorável, ocasionará um aumento muito maior em seu lucro operacional, dessa forma, pode-se concluir que, um elevado grau de AO deixa a empresa vulnerável a riscos. Assim, para a minimização de riscos, a empresa deve buscar por um menor grau de AO.

Sendo assim fica evidenciado que a análise da relação de CVL e a aplicação dos mecanismos da MC, PE, MS e GAO são ferramentas que podem contribuir para a tomada de decisão, pois geram informações relevantes aos gestores na gestão de custos.

2.6 Controle dos custos na prestação de serviços

A prestação de serviços é um dos setores que mais crescem e tendem a continuar crescendo no Brasil, e, devido à globalização, acaba existindo uma forte competitividade no setor empresarial, fazendo com que as empresas estejam em constante transformação, em evolução, tendo controle de suas ações, de sua maneira de agir e principalmente de sua maneira de gastar (DAL'BÓ, 2009).

Mauad e Pamplona (2001) comentam que, as empresas prestadoras de serviços passaram a utilizar os sistemas de custeio utilizados pelas indústrias, no entanto, cada empresa ou segmento, possuem características peculiares, o que fez com que essas empresas (do setor de serviços) adaptassem esses sistemas de custeio das indústrias no intuito destes atenderem suas necessidades.

Com o cenário atual econômico, a competitividade exige que as empresas estejam em constante evolução, destarte torna-se cada vez mais importante uma correta administração dos custos nas empresas.

Gerir serviços, segundo Mauad e Pamplona (2002), é tarefa diferente de gerir a produção de bens. Assim, reconhecer esta distinção é compreender quais são as características especiais das operações de serviços em relação ao produto. As principais características são identificadas na prestação de serviços são:

- **Intangibilidade:** os serviços, de acordo com Gianesi e Corrêa (1994), são experiências que o cliente vivencia enquanto que os produtos são coisas que podem ser possuídas. Para Fitzsimmons (2000) serviços são idéias e conceitos; produtos são objetos. Os serviços são abstratos, os produtos concretos. Os serviços são de difícil padronização, o que torna a gestão do processo mais complexa.
- **Necessidade da presença do cliente:** é o cliente que inicia o serviço através de sua solicitação, dizendo o que quer, para quando quer e como quer. Nas organizações de serviço o elemento humano é fundamental para a eficiência das operações e a mão - de- obra é, frequentemente, o recurso determinante da *eficácia* da organização.
- **Produção e consumo simultâneos de serviços:** geralmente, não há uma etapa entre a produção de um serviço e seu consumo por parte do cliente. Os serviços são criados e consumidos simultaneamente e, portanto, não podem ser estocados. Como os serviços não podem ser estocados, para Gianesi e Corrêa (1994), a capacidade produtiva colocada disponível e que não seja utilizada (pela falta de demanda), será perdida para sempre (MAUAD e PAMPLONA, 2002)

Diante do exposto, pode ser visto que os gestores precisam conhecer os custos e como eles agem na sua empresa, destarte é necessário a utilização de métodos de custeio, principalmente na prestação de serviços, pois possuem suas particularidades no que tange apuração dos custos.

Pode-se observar que no setor de prestação de serviços, os clientes são os que orientam o sentido e a direção da empresa, além disso, a alocação de custos tem suas distinções, haja vista que se vende o serviço e não um produto em si, por isso, diante das características dos processos de prestação de serviços, torna-se mais difícil a definição dos métodos de custeio para o controle de custos. Para que se obtenha êxito na escolha desse método, é necessário que se conheça as necessidades da empresa, a fim de tentar supri-las com a implantação do método escolhido.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

3.1 Caracterização da Empresa Analisada

A empresa em estudo foi inaugurada no dia 05/03/2007, contando com uma equipe formada por: um professor de educação física (próprio gestor) e sua esposa responsável pela parte administrativa e pelos serviços de limpeza.

Em 2011, a empresa passou a contar com o serviço terceirizado de limpeza, onde o diarista limpava a academia duas vezes por semana. A limpeza e manutenção das máquinas e esteiras eram feitas pelo próprio gestor, no entanto, havia a manutenção ordinária das esteiras, que eram feitas trimestralmente por uma empresa terceirizada.

Em 2013, a academia contratou outro professor para auxiliar o gestor nas orientações e acompanhamentos dos alunos. Além disso, a empresa possuía uma linha de 20 equipamentos para musculação, *jump*, e exercícios localizados, 2 esteiras e 2 bicicletas. Posteriormente, aumentou também sua linha de equipamentos, passando a possuir 45 máquinas de musculação, 4 esteiras, 6 bicicletas e 1 elíptico.

O gestor administrava a empresa em conjunto com sua esposa, através de reuniões periódicas para avaliar o desempenho e a rentabilidade alcançada, bem como planeja novos investimentos e melhorias no serviço prestado. A contabilidade é feita por uma empresa terceirizada, onde são realizados processamento de dados fiscais e setor pessoal. A empresa não possui demonstrações financeiras para tomada de decisão, fazendo apenas uso interno de livro caixa e utiliza um *software* para auxiliar no gerenciamento da academia, el ter um controle dos cadastros de alunos e das mensalidades.

O gestor e a administradora têm noção dos gastos da academia, mas, no entanto, não utilizam nenhum método de custeio ou método administrativo para a tomada de decisão, fazendo uso apenas dos conhecimentos profissionais adquiridos ao longo da carreira. Hoje quem administra a academia é a administradora, após o falecimento do seu marido.

Para atingir os objetivos propostos neste estudo, se fez necessário realizar um levantamento de todos os seus gastos, por meio de documentos, planilhas, relatórios do *software* e

entrevista com o gestor, bem como de suas receitas médias anuais nos períodos de 2007 a 2013.

3.2 Identificação dos Gastos

No estudo realizado, foram identificados os gastos gerais da academia para a execução dos serviços prestados. Conforme mostra as Tabelas 1 e 2:

Tabela 1 - Gastos Gerais da Academia de 2007 a 2010

Gastos	2007	2008	2009	2010
Água	R\$ 802,53	R\$ 1.105,20	R\$ 1.124,40	R\$ 1.140,00
Energia	R\$ 3.480,00	R\$ 4.200,00	R\$ 6.300,00	R\$ 8.250,00
Internet	-	R\$ 600,00	R\$ 600,00	R\$ 660,00
Depreciação (esteiras)	R\$ 201,48	R\$ 201,48	R\$ 201,48	R\$ 201,48
Depreciação (Máq. de Peso)	R\$ 1.540,00	R\$ 1.540,00	R\$ 1.540,00	R\$ 1.540,00
Salário Funcionário	-	-	-	-
Pró-labore	R\$ 10.260,00	R\$ 14.940,00	R\$ 16.740,00	R\$ 18.360,00
FGTS Funcionário 8%	-	-	-	-
INSS Funcionário 8%	-	-	-	-
INSS Pró-labore 11%	R\$ 1.128,60	R\$ 1.643,40	R\$ 1.841,40	R\$ 2.019,60
ISS	R\$ 2.062,20	RS 2.730,00	R\$ 4.103,40	R\$ 4.363,80
Manut. Esteiras (Trim.)	R\$ 800,00	R\$ 800,00	R\$ 800,00	R\$ 800,00
Conserto de Equip.	R\$ 400,00	R\$ 450,00	R\$ 500,00	R\$ 550,00
Material de Consumo	R\$ 1.200,00	R\$ 1.680,00	R\$ 1.835,00	R\$ 425,00
Material de Limpeza (Máq., esteiras, etc.)	R\$ 1.420,00	R\$ 1.580,00	R\$ 1.675,00	R\$ 1.780,00
Serviço Terc. Limpeza (Instalações físicas)	-	-	-	-
Material de Limpeza (Instalações físicas)	R\$ 1.050,00	R\$ 1.130,00	R\$ 1.240,00	R\$ 1.380,00
Peças de Reposição	R\$ 200,00	R\$ 380,00	R\$ 460,00	R\$ 580,00
Totais	R\$ 24.544,81	R\$ 32.980,08	R\$ 38.960,68	R\$ 42.049,88

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Os 18 itens alocados nas Tabelas 1 e 2 representam os gastos gerais da academia, identificados durante a pesquisa. Na tabela 1 constituiu os resultados do período de 2007 a 2010. Para uma melhor visualização de todo o período em análise, ocorreu esta divisão, sendo revelados os resultados de 2011 a 2013 na tabela 2.

Tabela 2 - Gastos Gerais da Academia de 2011 a 2013

Gastos	2011	2012	2013
Água	R\$ 1.217,40	R\$ 1.260,00	R\$ 1.293,60
Energia	R\$ 15.800,00	R\$ 18.300,00	R\$ 20.700,00
Internet	R\$ 660,00	R\$ 780,00	R\$ 780,00
Depreciação (esteiras)	R\$ 402,96	R\$ 402,96	R\$ 402,96
Depreciação (Máq. de Peso)	R\$ 3.225,00	R\$ 3.225,00	R\$ 3.225,00
Salário Funcionário	-	-	R\$ 8.136,00
Pró-labore	R\$ 19.620,00	R\$ 22.392,00	R\$ 24.408,00
FGTS Funcionário 8%	-	-	R\$ 650,88
INSS Funcionário 8%	-	-	R\$ 650,88
INSS Pró-labore 11%	R\$ 2.158,20	R\$ 2.463,12	R\$ 2.648,88
ISS	R\$ 8.185,80	R\$ 11.491,20	R\$ 13.725,60
Manut. Esteiras (Trim.)	R\$ 1.600,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.600,00
Conserto de Equip.	R\$ 1.300,00	R\$ 1.350,00	R\$ 1.400,00
Material de Consumo	R\$ 432,00	R\$ 446,00	R\$ 455,00
Material de Limpeza (Máq., esteiras, etc.)	R\$ 3.320,00	R\$ 3.400,00	R\$ 3.450,00
Serviço Terc. Limpeza (Instalações físicas)	R\$ 2.800,00	R\$ 3.200,00	R\$ 4.800,00
Material de Limpeza (Instalações físicas)	R\$ 1.450,00	R\$ 1.510,00	R\$ 1.595,00
Peças de Reposição	R\$ 750,00	R\$ 1.100,00	R\$ 1.175,00
Totais	R\$ 62.921,36	R\$ 72.920,28	R\$ 91.132,80

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Conforme exposto na tabela 1, pode-se observar que os gastos com energia nos anos de 2007 a 2010 tiveram um aumento anual em média de 27 %, já no ano de 2011 (tabela 2), esses gastos subiram 41%. Isso ocorreu devido a compra de novas esteiras, aumentando assim o consumo de energia. Notou-se também que ocorreu uma variação em média de 50%, nos gastos com depreciação das esteiras e das máquinas de peso no ano de 2011, pelo fato da expansão da sua linha de equipamentos.

Percebeu-se alteração no Pró-labore, com uma média de 8% no decorrer dos anos, pois para o cálculo do Pró-labore, usa-se como base o salário mínimo, sendo que seus valores varia de 3 (três) a 4 (quatro) salários mínimos.

Após este levantamento, houve a necessidade de utilizar das classificações dos custos da literatura, apesar de que em empresas prestadoras de serviços, as despesas se transformam em custo no momento de sua ocorrência.

3.3 Identificação de Despesas e Custos Fixos e Unitários

Nas Tabelas 1 e 2 foram demonstrados todos os gastos gerais da academia. Para uma melhor identificação destes para análise, se fez a distinção entre custos fixos e despesas fixas, conforme quadro 2.

Quadro 2 - Identificação de Despesas e Custos Fixos Totais

Despesas Fixas	Custos Fixos
Água	Depreciação das Esteiras
Salário do Funcionário	Depreciação das Máquinas de Peso
Pró-labore	Manutenção das Esteiras (Trimestral)
FGTS do Funcionário 8%	Material de Limpeza (Máquinas, Esteiras e etc.)
INSS do Funcionário 8%	
INSS do Pró-labore 11%	
Serviço Terceirizado (Limpeza das Inst. Físicas)	
Material de Limpeza (Inst. Físicas)	

Fonte: Elaboração Própria (2014)

A água é considerada despesa fixa, porque a mesma não tem influencia na prestação de serviço. Os salários e encargos do gestor e do professor da academia e pagamento do diarista (serviço terceirizado de limpeza) também são considerados despesas fixas. O material de limpeza das instalações físicas é composto de água sanitária, detergente, sabão em pó, vassoura, rodo, flanelas, pano de chão, espanador, buchas de face dupla, esse

material foi considerado como despesas fixas, visto que o mesmo decorre todos os meses, independente da quantidade de alunos ou do uso dos equipamentos.

Com relação aos custos fixos, a depreciação das máquinas é incorrida uma taxa de 10% ao ano. A depreciação das esteiras é realizada segundo dados fornecidos ao gestor pela empresa fabricante. O percentual de depreciação é 0,012% ao dia, sendo em média 4,38% ao ano, condicionada a correta rotina de limpeza e manutenção. Já a depreciação das bicicletas e do elíptico é desconsiderada, incorrendo aos mesmos, apenas peças de reposição caso ocorra algum desgaste ocasionado por poeira em excesso ou dano físico.

Com relação aos custos com limpeza:

- Materiais de limpeza usados para a limpeza das máquinas são: flanelas e detergentes, essa limpeza é feita três vezes por semana, sendo que, em uma dessas vezes é feita uma limpeza mais detalhada utilizando flanela, detergente, jornal e lubrificação com pincel e silicone.
- Materiais utilizados na limpeza das esteiras são: flanelas e detergente, sendo essa limpeza feita três vezes por semana, já a lubrificação com pincel e silicone é feita todos os dias.
- Material de limpeza das bicicletas e elíptico segue a mesma rotina, decorrentes dos mesmos materiais.

A seguir, foram descritos através das Tabelas 3 e 4, as despesas fixas anuais da empresa analisada, com seus respectivos valores.

Tabela 3 - Demonstrativo das Despesas Fixas Anuais de 2007 a 2010

Despesas Fixas	2007	2008	2009	2010
Água	R\$ 802,53	R\$ 1.105,20	R\$ 1.124,40	R\$ 1.140,00
Salário de Funcionário	-	-	-	-
Pró-labore	R\$ 10.260,00	R\$ 14.940,00	R\$ 16.740,00	R\$ 18.360,00
FGTS de Funcionário 8%	-	-	-	-
INSS do Funcionário	-	-	-	-
INSS do Pró-labore 11%	R\$ 1.128,60	R\$ 1.643,40	R\$ 1.841,40	R\$ 2.019,60
Serviço Terceirizado (Limpeza das Inst. Físicas)	-	-	-	-
Material de Limpeza (Inst. Físicas)	R\$ 1.050,00	R\$ 1.130,00	R\$ 1.240,00	R\$ 1.380,00
Total	R\$ 13.241,13	R\$ 18.818,60	R\$ 20.945,80	R\$ 22.899,60

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Na tabela 3 constituíram os resultados do período de 2007 a 2010. Para uma melhor visualização de todo o período em análise, ocorreu esta divisão, sendo revelados os resultados de 2011 a 2013 na tabela 4.

Tabela 4 - Demonstrativo das Despesas Fixas Anuais de 2011 a 2013

Despesas Fixas	2011	2012	2013
Água	R\$ 1.217,40	R\$ 1.260,00	R\$ 1.293,60
Salário de Funcionário	-	-	R\$ 8.136,00
Pró-labore	R\$ 19.620,00	R\$ 22.392,00	R\$ 24.408,00
FGTS de Funcionário 8%	-	-	R\$ 650,88
INSS do Funcionário	-	-	R\$ 650,88
INSS do Pró-labore 11%	R\$ 2.158,20	R\$ 2.463,12	R\$ 2.648,88
Serviço Terceirizado (Limpeza das Inst. Físicas)	R\$ 2.800,00	R\$ 3.200,00	R\$ 4.800,00
Material de Limpeza (Inst. Físicas)	R\$ 1.450,00	R\$ 1.510,00	R\$ 1.595,00
Total	R\$ 27.245,60	R\$ 30.825,12	R\$ 44.219,24

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Conforme expostos nas Tabelas 3 e 4, foram apresentados 8 itens correspondentes as despesas fixas existentes na academia analisada.

Observa-se que o pró-labore consome em média 73% dos recursos em relação às outras despesas fixas. Tendo em média um aumento anual de 8%, o mesmo ocorreu com o INSS do pró-labore, haja vista que essa despesa aumenta proporcionalmente a esse componente.

Para atingir os objetivos proposto no estudo no que cerne a apuração dos custos da academia, segue a Tabela 5, com o demonstrativo de todos os custos fixos anuais dos períodos analisados.

Tabela 5 – Demonstrativo dos Custos Fixos Anuais (2007 a 2013)

Custos Fixos					
Anos	Dep. das Esteiras	Dep. Máq. de Peso	Manut. das Esteiras (Trimestral)	Material de Limp. (Máq. Esteiras, Etc.)	Total
2007	R\$ 201,48	R\$ 1.540,00	R\$ 800,00	R\$ 1.420,00	R\$ 3.961,48
2008	R\$ 201,48	R\$ 1.540,00	R\$ 800,00	R\$ 1.580,00	R\$ 4.121,48
2009	R\$ 201,48	R\$ 1.540,00	R\$ 800,00	R\$ 1.675,00	R\$ 4.216,48
2010	R\$ 201,48	R\$ 1.540,00	R\$ 800,00	R\$ 1.780,00	R\$ 4.321,48
2011	R\$ 402,96	R\$ 3.225,00	R\$ 1.600,00	R\$ 3.320,00	R\$ 8.547,96
2012	R\$ 402,96	R\$ 3.225,00	R\$ 1.600,00	R\$ 3.400,00	R\$ 8.627,96
2013	R\$ 402,96	R\$ 3.225,00	R\$ 1.600,00	R\$ 3.450,00	R\$ 8.677,96

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Pode-se observar que nos anos de 2007 a 2010, os valores dos custos fixos totais não oscilaram muito, já no ano de 2011, o valor do custo fixo total quase duplicou em relação aos anos anteriores. Isso ocorreu devido ao aumento do valor da depreciação de máquinas de peso, que passou de R\$ 800,00 para R\$ 1.600,00 por ano. Na Tabela 6 revela o demonstrativo dos custos fixos unitários.

Tabela 6 – Demonstrativo dos Custos Fixos Unitários Anuais (2007 a 2013)

Anos	Custos Fixos Totais	Quantidade de Alunos	Custos Fixos Unitários
2007	R\$ 3.961,48	139	R\$ 28,50
2008	R\$ 4.121,48	180	R\$ 22,90
2009	R\$ 4.216,48	215	R\$ 19,61
2010	R\$ 4.321,48	187	R\$ 23,11
2011	R\$ 8.547,96	297	R\$ 28,78
2012	R\$ 8.627,96	360	R\$ 23,97
2013	R\$ 8.677,96	380	R\$ 22,84

Fonte: Elaboração Própria (2014)

O custo fixo unitário mostrado na Tabela 6, modifica-se em decorrência da variação da quantidade de alunos, bem como das alterações dos valores das depreciações das máquinas de peso.

3.4 Identificação das Despesas Variáveis e Custos Variáveis

Após a identificação dos gastos e separação dos custos e despesas fixas, seguem as contas que constituem as despesas e custos variáveis, conforme Quadro 3.

Quadro 3: Identificação das Despesas e Custos Variáveis

Custos Variáveis	Despesas Variáveis
Energia	Material de Consumo
Conserto de Equipamentos	Imposto sobre Serviço Prestado 7%
Peças de Reposição	

Fonte: Elaboração Própria (2014)

O material de consumo é composto de papel A4, copos descartáveis, álcool, caneta, pincel atômico, borrifador, flanelas, sabonetes, papel higiênico e sacos para lixo. Os impostos sobre serviços prestados são decorrentes da receita, portanto consideradas despesas variáveis.

Os custos com peças de reposição são considerados valores significativos para a alocação dos custos, já que são decorrentes do uso das máquinas e equipamentos, que tem influencia direta na prestação dos serviços, assim como a energia da academia, que possui um único medidor utilizado para máquinas, iluminação, som, computador, bebedouro e ventiladores, há um consumo mais elevado no uso das esteiras quando utilizadas pelos alunos, todavia não há no momento como mensurá-la. Assim, pelo fato de ter um único medidor, a energia é considerada um custo indireto.

Para apreciação das despesas variáveis anuais nos períodos analisados, a Tabela 7 revela essa análise.

Tabela 7 – Demonstrativo das Despesas Variáveis (2007 a 2013).

Despesas Variáveis			
Anos	Material de Consumo	Imposto s/ Serviço Prestado 7%	Total
2007	R\$ 1.200,00	R\$ 2.062,20	R\$ 3.262,20
2008	R\$ 1.680,00	R\$ 2.730,00	R\$ 4.410,00
2009	R\$ 1.835,00	R\$ 4.103,40	R\$ 5.938,40
2010	R\$ 425,00	R\$ 4.363,80	R\$ 4.788,80
2011	R\$ 432,00	R\$ 8.185,80	R\$ 8.617,80
2012	R\$ 446,00	R\$ 11.491,20	R\$ 11.937,20
2013	R\$ 455,00	R\$ 13.725,60	R\$ 14.180,60

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Pode-se observar que no ano de 2010, teve uma grande diminuição no valor de material de consumo em relação aos anos anteriores, Nos anos de 2007, 2008 e 2009, a academia gerava boleto de pagamento dos alunos, havendo um grande consumo de papel A4 e tinta de impressora. Todavia a partir do ano de 2010, a academia passou a usar um *software* que ajudava no gerenciamento da academia, possibilitando ver as mensalidades e alunos em débito, não sendo mais necessária a impressão dos boletos. Na Tabela 8, segue o demonstrativo das despesas variáveis unitárias.

Tabela 8 – Demonstrativo das Despesas Variáveis Unitárias (2007 a 2013)

Anos	Despesas Variáveis Totais	Quantidade de Alunos	Despesas Variáveis Unitárias
2007	R\$ 3.262,20	139	R\$ 23,47
2008	R\$ 4.410,00	180	R\$ 24,50
2009	R\$ 5.938,40	215	R\$ 27,62
2010	R\$ 4.788,80	187	R\$ 25,61
2011	R\$ 8.617,80	297	R\$ 29,02
2012	R\$ 11.937,20	360	R\$ 33,16
2013	R\$ 14.180,60	380	R\$ 37,32

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Após a apreciação das despesas variáveis totais e unitárias na Tabela 8, analisaram-se os custos variáveis do período analisado, conforme Tabela 9. Além do aumento contínuo das despesas variáveis totais, em média de 19,3%, observa-se também um aumento contínuo da quantidade alunos, que em média foi de 14%, sendo assim proporcional para os resultados apresentados nas despesas variáveis unitárias (tabela 8).

Tabela 9 – Demonstrativo dos Custos Variáveis Totais (2007 a 2013)

Anos	Custos Variáveis			Total
	Energia	Conserto de Equipamentos	Peças de Reposição	
2007	R\$ 3.480,00	R\$ 400,00	R\$ 200,00	R\$ 4.080,00
2008	R\$ 4.200,00	R\$ 450,00	R\$ 380,00	R\$ 5.030,00
2009	R\$ 6.300,00	R\$ 500,00	R\$ 460,00	R\$ 7.260,00
2010	R\$ 8.250,00	R\$ 550,00	R\$ 580,00	R\$ 9.380,00
2011	R\$ 15.800,00	R\$ 1.300,00	R\$ 750,00	R\$ 17.850,00
2012	R\$ 18.300,00	R\$ 1.350,00	R\$ 1.100,00	R\$ 20.750,00
2013	R\$ 20.700,00	R\$ 1.400,00	R\$ 1.175,00	R\$ 23.275,00

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Pode-se observar que o valor do conserto de equipamentos, aumentou no ano de 2011 em relação aos anos anteriores. Isso ocorreu por causa do aumento do número de máquinas.

Até 2010, eram 20 máquinas e em 2011, esse número subiu para 45 máquinas. A Tabela 10 apresenta o custo variável unitário.

Tabela 10– Demonstrativo dos Custos Variáveis Unitários (2007 a 2013)

Anos	Custos Variáveis Totais	Quantidade de Alunos	Custos Variáveis Unitárias
2007	R\$ 4.080,00	139	R\$ 29,35
2008	R\$ 5.030,00	180	R\$ 27,94
2009	R\$ 7.260,00	215	R\$ 33,77
2010	R\$ 9.380,00	187	R\$ 50,16
2011	R\$ 17.850,00	297	R\$ 60,10
2012	R\$ 20.750,00	360	R\$ 57,64
2013	R\$ 23.275,00	380	R\$ 61,25

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Além do aumento contínuo dos custos variáveis totais, em média de 23,83%, observa-se também um aumento contínuo da quantidade alunos, que em média foi de 14%, sendo assim proporcional para os resultados apresentados nos custos variáveis unitários (tabela 10).

Após a apreciação dos custos variáveis totais e unitários, se faz necessário realizar um levantamento dos faturamentos anuais da empresa, a fim de atingir os objetivos propostos nesse estudo.

3.5 Estudo sobre faturamento anual da empresa

A empresa analisada tem seu faturamento proveniente da arrecadação das mensalidades pelos serviços prestados, nos quais a mensalidade tem uma variação para alunos que usam a esteira no decorrer de suas atividades físicas e os que não a usam, conforme pode ser visto na Tabela 11.

Tabela 11 – Descrição da Mensalidade da Academia com ou sem o uso da esteira.

Descrição de preços		
Ano	Valor c/ esteira	Valor s/ esteira
2007	R\$ 20,00	R\$ 15,00
2008	R\$ 20,00	R\$ 15,00
2009	R\$ 25,00	R\$ 20,00
2010	R\$ 30,00	R\$ 25,00
2011	R\$ 35,00	R\$ 30,00
2012	R\$ 40,00	R\$ 35,00
2013	R\$ 45,00	R\$ 40,00

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Conforme Tabela 11, a determinação dos preços foi feita pelo gestor, após pesquisa de preços praticados pela concorrência, além disso, foi feita uma estimativa de quantos alunos seriam necessários para cobrir os custos da academia, realizados também pelo gestor.

A seguir é apresentada na Tabela 12, a média do faturamento bruto anual, com base no resultado da quantidade média de alunos, multiplicados pelo valor das mensalidades com ou sem o uso da esteira e multiplicados pelo número de meses do ano, nos períodos analisados.

Tabela 12 – Faturamento Bruto Médio da Academia nos anos de 2007 a 2013

RECEITA- PRESTAÇÃO DE SERVIÇO					
Ano	Faturamento Bruto	Q. de Alunos c/ esteira	Valor Mensalidade	Q. de Alunos s/ esteira	Valor Mensalidade
2007	R\$ 29.460,00	74	R\$ 20,00	65	R\$ 15,00
2008	R\$ 39.000,00	110	R\$ 20,00	70	R\$ 15,00
2009	R\$ 58.620,00	117	R\$ 25,00	98	R\$ 20,00
2010	R\$ 62.340,00	104	R\$ 30,00	83	R\$ 25,00
2011	R\$ 116.940,00	167	R\$ 35,00	130	R\$ 30,00
2012	R\$ 164.160,00	216	R\$ 40,00	144	R\$ 35,00
2013	R\$ 196.080,00	228	R\$ 45,00	152	R\$ 40,00

Fonte: Elaboração Própria (2014)

De acordo com a Tabela 12, no ano de 2009 estavam matriculados 215 alunos. Já no ano de 2010, esse número caiu para 187 alunos. Contudo, percebe-se que houve uma queda nos números de alunos, mas não houve diminuição no faturamento bruto médio, pois ocorreu devido ao aumento da mensalidade no ano de 2010.

Já no ano de 2011, o número de alunos teve um aumento considerável, passando a ter 297 alunos matriculados. O motivo foi a ampliação da linha de equipamentos de musculação, das esteiras, bicicletas e da compra de um elíptico, atraindo assim mais clientes para a academia.

A análise da empresa estudada tem como base os valores anuais. É relevante informar que, segundo informações repassadas pela administradora, a lucratividade da empresa está ligada a sazonalidade decorrente de eventos tradicionais locais, como por exemplo, a academia tem maior lucratividade no mês fevereiro pela proximidade do carnaval, em julho pela proximidade das festividades tradicionais da cidade e em dezembro pelas festividades de fim de ano. Em contrapartida, nos meses de janeiro e junho, essa lucratividade diminui em virtude do começo das férias estudantil. Após o levantamento de classificação dos custos, bem como das receitas, pode-se elaborar os métodos de custeio, como também a análise do custo/volume/lucro.

3.6 Métodos Tradicionais de Custeio: Custeio por Absorção e Custeio Variável

Conforme classificações anteriores foram elaboradas as Demonstrações do Resultado do Exercício pelo Método do Custeio por Absorção e pelo Custeio Variável, conforme foram demonstrados nas Tabelas 13 e 14 respectivamente:

Tabela 13– DRE Utilizando o Método de Custeio por Absorção (Valores em R\$)

DRE Absorção	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Receita de Serviços Prestados	29.460,00	39.000,00	58.620,00	62.340,00	116.940,00	164.160,00	196.080,00
(-) Custos dos Serviços Custos Variáveis	4.080,00	5.030,00	7.260,00	9.380,00	17.850,00	20.750,00	23.275,00
Custos Fixos	3.961,48	4.121,48	4.216,48	4.321,48	8.547,96	8.627,96	8.677,96
(=) Lucro Bruto	21.418,52	29.848,52	47.143,52	48.638,52	90.542,04	134.782,04	164.127,04
(-) Despesas Operacionais Despesas Variáveis	3.262,20	4.410,00	5.938,40	4.788,80	8.617,80	11.937,20	14.180,60
Despesas Fixas	13.241,13	18.818,60	20.945,80	22.899,60	27.245,60	30.825,12	44.219,24
(=) Lucro Líquido	4.915,19	6.619,92	20.295,32	20.950,12	54.678,64	92.019,52	105.727,20

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Pode-se observar que, na empresa analisada, não houve a necessidade de rateio de custos, até mesmo porque a empresa presta um único serviço, que é o atendimento aos clientes (alunos) de acordo com suas necessidades (tabela 13). Desta forma, os resultados encontrados pelo método de custeio por absorção, neste caso específico, não houve necessidade de estimativas e rateios, sendo assim um instrumento de maior confiabilidade para tomada de decisão.

Tabela 14 -DRE Utilizando o Método de Custeio Variável (Valores em R\$)

DRE Variável	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Receita de Serviços Prestados	29.460,00	39.000,00	58.620,00	62.340,00	116.940,00	164.160,00	196.080,00
(-) Custos dos Serviços Custos Variáveis	4.080,00	5.030,00	7.260,00	9.380,00	17.850,00	20.750,00	23.275,00
Despesas Variáveis	3.262,20	4.410,00	5.938,40	4.788,80	8.617,80	11.937,20	14.180,60
(=) Margem de contribuição	22.117,80	29.560,00	45.421,60	48.171,20	90.472,20	131.472,80	158.624,40
(-) Despesas Operacionais Custos Fixos	3.961,48	4.121,48	4.216,48	4.321,48	8.547,96	8.627,96	8.677,96
Despesas Fixas	13.241,13	18.818,60	20.945,80	22.899,60	27.245,60	30.825,12	44.219,24
(=) Lucro Líquido	4.915,19	6.619,92	20.295,32	20.950,12	54.678,64	92.019,52	105.727,20

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Percebe-se que na academia, os custos variáveis representam uma grande formação no custo dos serviços prestados, ficando evidente a sua interferência no lucro líquido (tabela 14). A energia é um custo variável que mais consome recursos em relação aos outros custos variáveis, tendo um consumo em média de 86%, variando de acordo com a quantidade de alunos, pois quanto maior a utilização das esteiras, maior será o valor da energia. Um dos componentes das despesas variáveis é o imposto sobre serviços, como este está relacionado com as receitas de serviços, isso justifica a oscilação das despesas variáveis ao longo dos anos.

Além disso, nota-se nas tabelas 13 e 14, que os custos fixos se mantiveram estáveis nos anos de 2007 a 2010. A partir de 2011, houve uma alteração devido ao aumento do valor da depreciação, ocasionada pela compra de novos equipamentos. As despesas fixas

compreendem salários, pró-labore, encargos, água e material de limpeza, desses componentes o que mais consumem recurso é o pró-labore, totalizando 73% em média dos valores das despesas fixas.

Além do mais, observa-se que não há muita diferença entre a DRE pelo Método de Custeio por Absorção e Custeio Variável, pois os valores dos custos fixos se assemelham com os valores das despesas variáveis, ocasionando assim uma semelhança entre o Lucro Bruto exposto na DRE por Absorção e a Margem de Contribuição exposta na DRE Variável.

Na DRE pelo Custeio Variável, os dados necessários para gerar informações relevantes para subsidiar os gestores em suas tomadas de decisões, são rapidamente obtidos, exemplo disso é a margem de contribuição total, pois para fins de controle é importante a sua apuração, por se tratar da remuneração mínima que a academia provém para pagar custo e despesas fixas, com isso, observa-se que a empresa analisada tem perspectiva positiva no negócio, pois a margem de contribuição representa a diferença entre a receita e os custos e despesas variáveis decorrentes em virtude dos serviços prestados, e nos anos analisados, essa margem de contribuição representa em média 77% da receita total.

Ante ao exposto, fica evidenciado que para fins gerenciais o custeio variável é importante, mas para fins de controle. Para a escrita fiscal este método não possui aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade, não sendo aceito pela legislação fiscal. Já o método de custeio por absorção é aceito pela legislação fiscal e comercial.

Percebe-se que ao longo dos anos os valores dos Custos Totais (CT) obtiveram em média um aumento de 18% anual, com exceção no ano de 2011, onde houve um aumento de 34%, ocasionado pelo acréscimo nos valores das depreciações e consumo de energia em virtude da compra de novos equipamentos. Já em 2010, esse percentual diminuiu para 8%, devido uma queda no número de alunos, diminuindo assim os custos variáveis. Analisando os CT em relação às receitas de serviços, observa-se que no ano de 2007, os CT consumiam em média 83% das receitas de serviços, em 2009 (65%) e em 2013 (46%), nota-se que esses valores vêm diminuindo no decorrer dos períodos.

Com isso, é importante enfatizar que o custo variável (Energia) está ligado à sazonalidade decorrente de eventos tradicionais locais. No mês de janeiro e junho esse custo diminui, pois houve uma perda de alunos em virtude das férias estudantis. Em contrapartida, no mês de fevereiro (proximidade do carnaval), julho (aniversário da cidade) e dezembro (festas de fim de ano) o número de alunos aumentaram significativamente, ocasionando um maior

consumo de energia das esteiras, e conseqüentemente um maior valor dos custos variáveis. Diante disso é importante que os gestores observem o período de sazonalidade, a fim de conhecer como os custos totais e receitas de serviços se comportam nesse período.

Observa-se também, que a receita de serviços está diretamente ligada a quantidade de alunos, com isso, nota-se que em 2011, a receita de serviços apresentou um acréscimo de 47% em relação a 2010, isso ocorreu devido um aumento de em média 110 alunos, ou seja, um crescimento de 38%. Já no ano de 2010 a receitas de serviços teve uma variação de apenas 6%, pois houve uma perda de 28 alunos, sofrendo uma variação de (- 15%).

Nota-se ainda, que o volume de vendas altera significativamente os custos totais, com isso pode-se afirmar que a academia apresenta maior incidência de custos variáveis.

Com base nos resultados, percebe-se que, para o gestor os STC's também são úteis para a tomada de decisão, fornecendo informações gerenciais para as questões de investimentos, financiamentos e decisões de custos, apesar de suas limitações demonstradas no referencial teórico. A seguir, segue-se uma reflexão sobre a implantação do custeio ABC na empresa estudada.

3.7 Análise da Margem de Contribuição

O conhecimento da margem de contribuição da empresa analisada foi obtido através da diferença entre os valores da receita total e os custos e despesas variáveis do período.

De acordo com as Tabelas 15 e 16, a academia apresentou os seguintes valores de margens de contribuição (em valor, em percentual, MC Total e MCU):

Tabela 15– Demonstrativo da Margem de Contribuição Total (MCT) e em percentual (%)

Anos	Receita de Serviços	Custos e Despesas Variáveis	MC Total	%
2007	R\$ 29.460,00	R\$ 7.342,20	R\$ 22.117,80	75,07
2008	R\$ 39.000,00	R\$ 9.440,00	R\$ 29.560,00	75,79
2009	R\$ 58.620,00	R\$ 13.198,40	R\$ 45.421,60	77,48
2010	R\$ 62.340,00	R\$ 14.168,80	R\$ 48.171,20	77,27
2011	R\$ 116.940,00	R\$ 26.467,80	R\$ 90.472,80	77,36
2012	R\$ 164.160,00	R\$ 32.687,20	R\$ 131.472,80	80,08
2013	R\$ 196.080,00	R\$ 37.455,60	R\$ 158.624,40	80,09

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Percebe-se que a margem de contribuição da empresa analisada é satisfatória, pois mesmo após a dedução de todos os custos e despesas variáveis, o valor restante dessa dedução é suficiente para cobrir os custos fixos da empresa. A média do índice de margem de contribuição entre os anos analisados é de 77% (tabela 15) em relação à receita de serviços prestados, isso significa que a empresa apresenta maior carga de custos e despesas fixas nas suas atividades.

Tabela 16– Demonstrativo da Margem de Contribuição Unitária (MCU)

Anos	MC Total	Quantidade de Alunos	MCU
2007	R\$ 22.117,80	139	R\$ 159,12
2008	R\$ 29.560,00	180	R\$ 164,00
2009	R\$ 45.421,60	215	R\$ 211,26
2010	R\$ 48.171,20	187	R\$ 257,60
2011	R\$ 90.472,80	297	R\$ 304,62
2012	R\$ 131.472,80	360	R\$ 365,20
2013	R\$ 158.624,40	380	R\$ 417,43

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Para obter o valor da MC total, foram deduzidos do valor das receitas de serviços os custos e despesas variáveis do período, já para obter o valor da MCU, o valor da MC total foi dividido pela quantidade de alunos do período.

A empresa analisada apresenta parâmetros satisfatórios da MCU, sendo importante manter monitoração desse elemento gerencial para auxiliar o gestor na tomada de decisão quanto a novos investimentos e ações de melhoria.

3.8 Análise do Ponto de Equilíbrio

Com base na Tabela 17, observa-se o cálculo do ponto de equilíbrio.

Tabela 17–Demonstrativo do Ponto de Equilíbrio (PE)

Anos	Quantidade de Alunos	Custos e Despesas Fixas	MCU	Ponto de Equilíbrio	Ponto de Equilíbrio R\$
2007	139	R\$ 17.202,61	R\$ 159,12	108,11	R\$ 22.913,17
2008	180	R\$ 22.940,08	R\$ 164,00	139,88	R\$ 30.266,01
2009	215	R\$ 25.162,28	R\$ 211,26	119,10	R\$ 32.473,82
2010	187	R\$ 27.221,08	R\$ 257,60	105,67	R\$ 35.227,73
2011	297	R\$ 35.793,56	R\$ 304,62	117,50	R\$ 46.265,03
2012	360	R\$ 39.453,08	R\$ 365,20	108,03	R\$ 49.262,03
2013	380	R\$ 52.897,20	R\$ 417,43	126,72	R\$ 65.387,69

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Como exposto na tabela 17, pode-se observar o ponto de equilíbrio da empresa analisada. Para obter o PE em quantidade de alunos, dividiram-se os custos e despesas fixas pela MCU, obtendo assim a necessidade numérica de alunos para cobrir os custos fixos totais. Assim, estabeleceu um parâmetro, na qual a empresa não teria lucro, mas em contrapartida, não registraria prejuízo. Além disso, percebe-se na tabela 17, o PE em valor, ou seja, o valor necessário que a empresa precisa para cobrir seus custos e despesas fixas, sem auferir lucros ou prejuízos. No decorrer dos anos em análise está significativamente inferior à sua receita.

Observa-se que no ano de 2008, a empresa necessitava em média de 139,88 alunos para atingir seu ponto de equilíbrio, já no ano de 2010, em média de 105,67 alunos. Faz-se necessário o monitoramento desse elemento gerencial para auxiliar o gestor nas tomadas de decisões, pois o gestor poderá visualizar o desempenho de sua empresa em relação ao

PE e passará a buscar uma superação com o objetivo de atingir a maior margem possível, sendo este o principal objetivo das decisões que serão tomadas para proporcionar a empresa maior margem de segurança.

3.9 Análise da Margem de Segurança

A partir do cálculo do PE dos períodos analisados, evidenciou-se na Tabela 18, a Margem de Segurança (MS) da empresa. Essa informação se deu através da diferença do valor da receita de serviços e o valor da receita no ponto de equilíbrio. Obteve-se também o percentual da MS, dividindo-se a MS em valor monetário pelas receitas de serviços da empresa.

Tabela 18– Demonstrativo da Margem de Segurança (MS)

Anos	Receita de Serviços	PE	MS	% MS
2007	R\$ 29.460,00	R\$ 22.913,17	R\$ 6.546,83	22,22
2008	R\$ 39.000,00	R\$ 30.266,01	R\$ 8.733,99	22,40
2009	R\$ 58.620,00	R\$ 32.473,82	R\$ 26.146,18	44,60
2010	R\$ 62.340,00	R\$ 35.227,73	R\$ 27.122,27	43,50
2011	R\$ 116.940,00	R\$ 46.265,03	R\$ 70.674,97	60,43
2012	R\$ 164.160,00	R\$ 49.262,03	R\$ 114.897,97	70,00
2013	R\$ 196.080,00	R\$ 65.387,69	R\$ 130.692,31	66,65

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Conforme a Tabela 18, percebe-se que a empresa apresentou bons percentuais de MS. No ano de 2012, representou melhor percentual de MS (70 %). Já no ano de 2007, a empresa apresentou menor percentual de MS (22,22%), tendo maior risco de não haver equilíbrio. Nessa situação, é necessário que o gestor procure diminuir as despesas fixas, a fim de conseguir diminuir o valor do PE, e conseqüentemente, aumentar a MS da empresa.

Com relação a MS em valor monetário, observa-se que a empresa apresentou maior MS no ano de 2013 (R\$ 130.692,31) e menor MS no ano de 2007 (R\$ 6.546,83). Esse elemento gerencial pode subsidiar os gestores na tomada de decisão, pois o mesmo evidencia quanto às vendas podem cair sem que haja prejuízo para a empresa, sendo sua monitoração necessária a fim de diminuir os níveis de risco para o empreendimento.

3.10 Análise do Grau de Alavancagem Operacional (AO)

A empresa analisada possui um elevado nível de custos e despesas fixas nas suas operações, podendo acarretar maiores riscos de prejuízos, por causa da dificuldade que elas têm de serem reduzidas. Além disso, quanto maior o grau de AO maior o risco de prejuízo caso diminuam a receita de serviços. A tabela 19 apresenta o grau de AO.

Tabela 19– Demonstrativo do Grau de Alavancagem Operacional (AO)

Anos	MC Total	Lucro	Grau de AO
2007	R\$ 22.117,80	R\$ 4.915,19	4,50
2008	R\$ 29.560,00	R\$ 6.619,92	4,46
2009	R\$ 45.421,60	R\$ 20.259,32	2,24
2010	R\$ 48.171,20	R\$ 20.950,12	2,30
2011	R\$ 90.472,80	R\$ 54.678,64	1,65
2012	R\$ 131.472,80	R\$ 92.019,72	1,43
2013	R\$ 158.624,40	R\$ 105.727,20	1,50

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Percebe-se que o grau de alavancagem aumentou e diminuiu, conforme oscilações do resultado da empresa, nesse contexto, para um mercado de acirrada concorrência, torna-se melhor para a empresa reduzir a MC no intuito de aumentar o volume de vendas, alcançando assim uma maior MS e conseqüentemente ter um índice de alavancagem menor que representará um menor risco, dado às alterações negativas no cenário econômico.

Conforme a tabela 19, no ano de 2007 a empresa apresenta maior grau de AO (4,50), e menor grau de AO em 2012 (1,43), na hipótese de haver uma variação na receita de 10%, a empresa iria diminuir ou aumentar os seus resultados em 45% em 2007 ($10\% \times 4,50$) e 14,30 % em 2012. A monitoração desse elemento é importante para auxiliar o gestor a tomar decisões que possam a vir reduzir o risco operacional da empresa.

Com base nos resultados, pode-se evidenciar que as receitas de serviços aumentaram gradualmente ao longo dos anos, ocorrendo o mesmo com a margem de contribuição. Em 2007, a academia apresentou MCT de 75,07% em relação às receitas e em 2013 (80,09%).

Com relação à MCU em 2007 era de R\$ 159,12, subindo para R\$ 417,43 no ano de 2013. Com base nestes resultados pode-se afirmar que a empresa vem demonstrando melhores resultados ao decorrer dos anos, garantindo assim a sua permanência no mercado.

O ponto de equilíbrio em 2013 era de 126,72 alunos, nesse mesmo ano a média de alunos da academia era de 380 alunos, destarte pode-se observar que mesmo se houvesse uma queda de 253 alunos, a academia ainda arrecadaria receita suficiente para cobrir os custos e despesas totais, mas em contrapartida, não auferiria lucro e nem prejuízo. Com isso, pode-se afirmar que a margem de segurança em quantidade de alunos da empresa no ano de 2013 foi de 253 alunos.

Em relação a MS em percentual, verifica-se que a empresa no ano de sua abertura operava com margem de segurança de 22%, em 2012 subiu para 70% e em 2013 a MS caiu para 66%. Pode-se afirmar neste sentido que as receitas de serviços em 2013 poderiam cair em até 66% sem que a empresa obtivesse prejuízo.

No que diz respeito ao Grau de Alavancagem Operacional (GAO), a empresa em 2008 apresentou um elevado percentual(4,46%). Nesse período, a empresa ficou vulnerável a risco, pois qualquer alteração na receita acarretaria em grandes variações nos resultados. Já no ano de 2012 apresentou GAO de 1,43%, estando assim menos expostas a risco nesse ano.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o aumento da competitividade no moderno ambiente de negócios, principalmente no setor de prestação de serviços, os gestores precisam acompanhar a gestão de custos, para que essas informações venham subsidiar sua tomada de decisões na busca por lucratividade e garantia de sua permanência no mercado cada vez mais exigente.

Esta pesquisa objetivou identificar as informações gerenciais que podem ser extraídas dos Sistemas Tradicionais de Custeio e da Análise do Custo/Volume/Lucro numa Academia de Ginástica para tomada de decisão.

Assim, procurou identificar e classificar os custos existentes na academia no período proposto, além disso, fez-se um levantamento do faturamento da empresa no período proposto. Além destes, um estudo comparativo sobre a utilização dos Métodos Tradicionais de Custeio (absorção e variável). Realizou também uma avaliação dos resultados decorrentes do cálculo da Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional e as métricas da Análise CVL para tomada de decisão.

A empresa analisada não utiliza de demonstrações financeiras para a tomada de decisão, faz apenas uso interno de livro caixa e utiliza um *software* para auxiliar no gerenciamento da academia. Para a obtenção dos dados necessários para atingir os objetivos propostos, fez-se um levantamento dos gastos gerais da academia, por meio de documentos, planilhas, relatórios do *software* e entrevistas com o gestor.

Com base no estudo comparativo entre Sistemas Tradicionais de Custeio, o Método Variável demonstrou-se mais eficiente no auxílio gerencial, pois as informações necessárias para a tomada de decisão são rapidamente obtidas nesse método. Pode-se citar como desvantagem desse método a sua não aceitação na escrita fiscal. Já o Método por Absorção pode amparar a administração e escrita fiscal. Pelo caso específico não ocorrer necessidade de rateios e ou estimativas, não há oscilações tempestivas no custo do serviço prestado, sendo também um bom instrumento para a tomada de decisão.

Os métodos de custeio proporcionam informações gerenciais de custos na empresa analisada. Neste aspecto, observou-se que o volume de vendas altera significativamente os custos totais, com isso conclui-se que há uma maior incidência dos custos variáveis no

processo, sendo a energia o componente que mais consome recursos da empresa em relação aos outros custos variáveis, chegando em média a um consumo de 86%.

Os custos totais apresentaram em 2007 um consumo de 83% das receitas de serviços. No decorrer dos anos, houve uma queda nesse percentual, chegando a 2013 com um consumo de 46%. Em 2011, a academia apresentou um aumento de 47% na receita de serviços, devido ao crescimento de 38% no número de alunos. Destarte, fica evidenciado que a receita de serviços está diretamente relacionada com a quantidade de alunos.

Em relação a Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Alavancagem Operacional, fica evidenciado a sua importância na geração de informações que auxiliam os gestores, pois através da análise de seus cálculos é possível prever o futuro da empresa, orientando na tomada de decisão, diante das oscilações e instabilidades ocorridas no ambiente de mercado, fazendo planejamento de sua lucratividade, dos novos investimentos e da ampliação de serviços, e buscando o aumento da margem de segurança da empresa, a fim de diminuir o risco operacional de seu empreendimento.

Mediante os resultados, pode-se observar que, através do estudo dos métodos tradicionais de custeio é possível identificar e compreender a atuação dos custos e despesas fixas e variáveis na empresa, como também mensurar seus impactos na sua lucratividade. Assim é relevante que os gestores conheçam os períodos de sazonalidade da empresa. Observou-se que a academia auferiu maior lucratividade no período que antecede o carnaval (fevereiro), no aniversário da Cidade (julho) e na proximidade das festividades de fim de ano (dezembro), em contrapartida houve uma queda nas receitas no mês de janeiro e junho, devido às férias dos estudantes (maior parte dos clientes), sendo assim, o conhecimento dessas informações auxiliam os gestores nas tomadas de decisões.

Através da análise do CVL, é possível identificar a margem de contribuição, ou seja, a remuneração mínima que a empresa possui para pagar as despesas e custos fixos. A empresa analisada apresentou uma boa MCT em percentual, que em média é de 77 % em relação às receitas de serviços. Pode-se concluir que a empresa analisada possui cargas maiores de custos e despesas fixas em suas operações, e que a monitoração desse elemento gerencial é importante, pois pode auxiliar os gestores nas tomadas de decisões referentes a novos investimentos.

Outro ponto relevante da análise do CVL é o ponto de equilíbrio, que indica o nível de atividades em que a empresa deve operar para cobrir os custos e despesas totais sem

auferir lucro ou prejuízo. Com base nos resultados, pode-se observar que em 2007 a empresa apresentava PE de R\$ 22.913,17 e em 2013 de R\$ 65.387,69. De acordo com o aumento dos custos e despesas totais, o PE também aumentará, assim, é importante que os gestores observem esse instrumento, para traçar novas metas de superação, buscando sempre uma maior margem de segurança.

A margem de segurança também é um indicador relevante pelo fato de evidenciar o quanto as vendas podem cair, sem que se tenha prejuízo. A academia apresentou a menor MS no ano de 2007 (22%) e a maior MS em 2012 (70%), ou seja, em 2013 as receitas de serviços poderiam cair 70%, e menos assim a academia arrecadaria recursos suficientes para cobrir as despesas e custos totais. A análise desse elemento é importante, pois aponta o risco para a empresa, pois quanto menor a MS maior a exposição ao risco.

Com relação ao grau de alavancagem operacional, a empresa no ano de 2007 apresentou GAO de 4,50%, ou seja, nesse período a empresa esteve mais vulnerável a grandes riscos, em comparação a outros anos, pois qualquer alteração, mínima que houvesse na receita de serviços acarretaria em grandes oscilações no resultado. Diante disso, fica demonstrado que essas informações podem subsidiar os gestores em suas tomadas de decisões, pois evidenciam a situação atual da empresa, além de possibilitar a sua previsão de sua situação futura.

Recomenda-se a utilização da contabilidade para fins de apuração e controle de custos na empresa analisada, além disso, recomenda-se a realização de estudos posteriores na academia sobre a implantação do Método ABC.

Para pesquisas futuras, recomenda-se o estudo em outras academias do município, que sejam do mesmo porte, para que se haja um estudo com maior aprofundamento e comparação entre academias de ginásticas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, K.; GONÇALVES, M.N.; LEONCINE, M. **Os métodos de custeio: vantagens e desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura.** Artigo publicado na revista ConTexto, Porto Alegre, v.12, n.22, p.145-159, 2º semestre, 2012.

ANDRADE, Maria Gerliane de Andrade. **Utilização dos métodos de custeio: um estudo de caso em uma academia de ginástica na cidade de Sousa/PB.** Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande, Campos de Sousa – PB, como Trabalho de Conclusão para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. Sousa, PB, nov.2010.

Associação Internacional de Raquete e Saúde Sport Club. **Relatório da América Latina 2012.** Disponível em: <<http://www.tramaweb.com.br/press-release/9660/relatorio-mostra-que-numero-de-academias-no-pais-cresceu-30.aspx>> Acessado em 24 Jul.2013.

BEUREN, I.M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática.** 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BLOCHER, E. J.; CHEN, K. H.; COKINS, G.; LIN, T. W. **Gestão Estratégica de Custos.** 3ª ed. São Paulo: McGraw – Hill, 2007.

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

CARDOSO, R. L.; MÁRIO, P. C.; AQUINO, A. C. B. **Contabilidade Gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos.** São Paulo: Atlas, 2007.

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. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294333>>. Acesso em 22 Jul. 2013

CORRÊA S. A. M.; FERREIRA A. A. **Estratégia Competitiva das Academias de Ginástica da Cidade de São Paulo,** FACEF - Pesquisa V-12, Nº1, São Paulo, 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** 5ª ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

DAL`BÓ, Reginaldo André **Gestão de Custos na Prestação de Serviço**, 2009. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/gestao-de-custos-na-prestacaode-servico/31497/>>. Acesso em 04 Mar. 2014

ELDENBURG, Leslie G.; WOLCOTT, Susan K. **Gestão de custos: como medir, monitorar o desempenho**. Tradução: Luís Antonio Fajardo pontes; revisão técnica George S. Guerra Leone. – Rio de Janeiro: LTC, 2007.

ELLER, R.. **Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, p.79-86, Nov/Dez 2000

FELINTO, Aderlane de Sousa Nobre. **Considerações sobre a Análise Custo/Volume/Lucro no processo decisório: Um estudo numa Empresa Lotérica da cidade de Pombal – PB**. 2008. 76 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Campina Grande, Sousa, PB, 2008

GARRISON, Ray H.; Noreen, Eric W.; Brewer, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HERCULANO, Harlan de Azevedo. **A Função da Contabilidade Gerencial para Eficiência Interna das Empresas - O uso da informação de custo nos acertos das decisões de negócios: um estudo de caso em uma empresa industrial de embalagem de plástico flexíveis na Paraíba**, Dissertação (Mestrado) CCSA/UFPB, UFPE, UFRN, UNB, João Pessoa, 2006.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George.; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: Antônio Artur de Souza. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

KRAEMER, Tânia Henke. **Discussão de um sistema de custeio adaptado às exigências da nova competição global**. Porto Alegre, RS: UFRGS, 1995, p.28. Dissertação de mestrado em engenharia de produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 1995. Disponível em: <http://www.producao.ufrgs.br/dissert_mestrado/Tania_Kraemer.pdf>. Acesso em: 03 Mar. 2014.

LAKATOS, Eva M. e MARCONI, M de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo, Atlas, 1987.

LEITE, D. U.; MATIAS, M. A.; BORGES, D. L. **Análise da utilização do custo-volume-lucro como ferramenta de otimização de resultado**. XIX Congresso Brasileiro de Custo. Novembro 2012. Bento Gonçalves, RS.

LEONE, George Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas 2008.

LIMA, Elizangela Garcia. **Estudo do Custeio por Absorção na Apuração dos Custos dos Produtos Fabricados em uma Indústria de Doces na cidade de Pombal-Paraíba**.

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Campina Grande, Sousa, PB, 2008.

MAHER, Michael; **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**, São Paulo: Atlas, 2001.

MAUAD, Luiz G. A; PAMPLONA, Edson O. **O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor**. IX Congresso Brasileiro de Custos. Outubro de 2002. São Paulo, SP

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

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

MEIRELLES, D.S. **O conceito de Serviço**. Artigo publicado na Revista de Economia Política, vol.26, nº 1(101), p. 119-136. Jan/Mar 2006. São Paulo, SP.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Karla Eloisse Alencar de. **Uma análise da implantação do método ABC em um centro de formação de condutores na cidade de Sousa/PB**. Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande, Campos de Sousa – PB, como Trabalho de Conclusão para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. Sousa, PB, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5. ed. 2. reimp. – São Paulo: Atlas, 2008.

PAULO, E., **Utilização de Programação Não-Linear na Formação do Preço e Mix de Vendas para Multiprodutos**, XXV ENANPAD – 2001.

REHBEIN, Fernando Roberto. *et al*. **Métodos de custeamento na prestação de serviço – Um estudo de caso**. XXV Encontro Nacional de Engenharia de Produção – Porto Alegre, RS, Brasil, 29 out a 01 de nov de 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1989.

SÁ, Antonio Lopes. **Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008

SEVERIANO FILHO, Cosmo; MELO, Janaina F. Marques. **Desmistificando as limitações do uso do custeio por absorção.** In: Revista Contab. Vista & Rev., v. 17, n. 3, p. 11-24, jul./ set. 2006.

SILVA, Benedito Albuquerque da. **Custos e Estratégias de Gestão.** Apostilado de pós-graduação, 2008.

SOUSA, Diego Coelho. **Implementação do custeio baseado nas atividades numa PME.** Relatório de Estágio apresentado à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos à obtenção do grau de Mestre em Economia. Aveiro, PA. 2009. Disponível em: <<http://ria.ua.pt/bitstream/10773/1735/1/2010000449.pdf>>. Acesso: 05 Mar 2014.

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

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilches; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos: Umenfoque direto e objetivo.** São Paulo: Frase, 2003.

WERNKE, Rodney. **Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado aos Processos de Compra e Venda de Distribuidora de Mercadoria.** São Paulo: Revista Contabilidade Financeira, n. 38, p. 74-89, maio/ago/2005.