

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENCIONISTA

ACTIVITY-BASED COSTING AT A SMALL GYMNASTICS ACADEMY:
INTERVENTIONAL STUDY

Recebido em 9.7.2021
Aprovado em 30.8.2021

Ana Cristina Mendez de Araújo

Mestre em Controladoria e Finanças Empresariais pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM).

E-mail: crismendez@uol.com.br

José Carlos Tiomatsu Oyadomari

Professor no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças Empresariais da UPM.

E-mail: jcoyadomari@gmail.com

Tiago Nascimento Borges Slavov

Professor no Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (Fecap).

E-mail: tiago.slavov@fecap.br

Ronaldo Gomes Dultra-de-Lima

Professor no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças Empresariais da UPM.

E-mail: ronaldo.dultra@gmail.com

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA
ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENционISTA

RESUMO

A gestão de custos dentro de pequenas empresas torna-se uma peça fundamental, pois traz aos gestores informações valiosas e geração de conhecimento em relação ao seu negócio. Este trabalho tem por objetivo apresentar evidências no uso do custeio baseado em atividades (*activity-based costing* [ABC]) em uma microempresa que atua no segmento de academia de ginástica. Em termos metodológicos, optou-se por pesquisa intervencionista, sendo os dados coletados por entrevistas, observação *in loco* e mapeamento de processos para mensuração do objeto de custeio e indicações de um modelo adequado para gestão de custos e preços. O processo teve três etapas: a primeira com a compilação dos dados do fluxo de caixa, com a finalidade de apurar e classificar os gastos da academia; a segunda, para custear as atividades, utilizando como método o de custo por atividade (ABC); e a terceira, a partir de uma *survey*, identificar o grau de importância e de satisfação de clientes, bem como a percepção de valor por parte deles. Os resultados apontam que, dentre os atributos que tiveram maior grau de satisfação, a qualificação do profissional é o que se destaca; na visão dos clientes, eles estão dispostos a pagar por isso e é esse o elemento que tem maior peso nos custos da academia. O trabalho traz como contribuição a análise de modelo de custeio para academias, tendo como limitação que esse precisa ser testado em outras situações além do caso estudado.

PALAVRAS-CHAVE

Gestão de custos. Custeio ABC. Pesquisa intervencionista. Academia de ginástica. Empresas de serviços.

ABSTRACT

The cost management within small companies becomes a fundamental part, as it provides managers with valuable information and knowledge generation about their business. This work aims to present evidence on activity-based costing (ABC) in a microenterprise that operates in the gym segment. In methodological terms, an interventionist research was chosen, being the data collected by interviews, observation *in loco* and mapping processes to measure the cost object and indications of an adequate cost and price management model. The process had three stages: the first with the compilation of cash flow data, with a process of calculating and classifying the gym's expenses; The second aimed at costing the activities, using the cost per activity method (ABC); and the third stage, based on a survey, to identify the degree of importance and satisfaction of customers and their perception of value. The results

ANA CRISTINA MENDEZ DE ARAÚJO, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI,
TIAGO NASCIMENTO BORGES SLAVOV, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

show that among the attributes with the highest degree of satisfaction, the professional qualification stands out; in the clients' view, they are willing to pay for it, which is the element that has the most significant weight in the gym's costs. The work contributes to the analysis of the costing model for gyms, having as a limitation that it needs to be tested in other situations besides the case studied.

KEYWORDS

Cost management. ABC costing. Interventionist research. Gym. Service companies.

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA
ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENCIONISTA

INTRODUÇÃO

As micro e pequenas empresas (MPE) no Brasil são importantes e relevantes para o crescimento e desenvolvimento do país. Porém, um fator que se destaca entre as MPE é o elevado número de falências após um curto período de vida da empresa. Isso evidencia a dificuldade que essas empresas enfrentam à medida que vão se firmando em seu mercado de atuação. Com o surgimento de novos desafios empresariais, se não houver gestão eficiente, os problemas que ainda não a fizeram fechar podem ser decisivos para o insucesso. Dessa forma, é fundamental a existência de uma gestão de custos e preços dentro das MPE, uma vez que o gestor poderá identificar qual produto ou serviço tem maior ou menor custo e o que pode ser feito para equilibrar a relação entre custo e preço. Nesse cenário, as informações sobre os custos dos produtos são valiosas para as tomadas de decisão, transformando a sua gestão em uma ferramenta poderosa para a continuidade de uma MPE (Silva, Santos, & Silva, 2017).

Por meio de uma pesquisa intervencionista, este estudo buscou apresentar a utilização de técnicas da gestão de custos e preços para uma academia de ginástica, por meio do qual se espera induzir uma melhoria na gestão da microempresa. Para tanto, empregaram-se artefatos de custeio, como o custeio baseado em atividades (*activity-based costing* [ABC]) e gestão de custos, os quais demonstraram favorecer o controle dos custos e melhores decisões a partir das análises contábeis, financeiras e de vendas obtidas.

A gestão de custos depende das informações dos custos dos produtos ou serviços prestados, para o planejamento e controle da empresa e para as tomadas de decisões (Hansen & Mowen, 2001). O conhecimento dessas informações pelas gestoras da academia de ginástica se tornou, a partir do estudo intervencionista, uma vantagem para a continuidade dos negócios, diante dos constantes desafios enfrentados pelo segmento. Oportunamente, o estudo evidencia a relevância da adoção de instrumentos gerenciais nas microempresas, que, embora significativamente relevantes no cenário nacional, ainda são bastante carentes de estudos empíricos sobre as práticas de controle gerencial (Rieger, Gresele, & Walter, 2021).

A academia estudada faz parte do contexto das MPE prestadoras de serviços cujas gestoras geralmente pouco ou nada utilizam de instrumentos gerenciais, tornando as

ANA CRISTINA MENDEZ DE ARAÚJO, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI,
TIAGO NASCIMENTO BORGES SLAVOV, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

pesquisas desenvolvidas nesse segmento de muita serventia, pois evidenciam as lacunas da gestão nessas situações. Assim, o objetivo geral deste trabalho é apresentar evidências da utilização dos artefatos de gestão de custos, gerando conhecimento que possa ser útil para as gestoras da academia em questão e para a prática dos micro e pequenos empreendedores brasileiros.

Este trabalho se justifica pela contribuição teórica e empírica gerada por meio de uma pesquisa intervencionista, em que há uma interação entre a empresa pesquisada e os pesquisadores, com o intuito de oferecer contribuições às MPE atuantes em diversos setores.

A utilização de modelos de mensuração para gestão de custos e preços em MPE, conforme evidências do presente estudo, oferece oportunidades para melhorar o processo de tomada de decisão nessas empresas, bem como melhor planejamento e estabelecimento de metas que viabilizem a sua continuidade. Espera-se que esse conhecimento possa contribuir para o segmento de academias de ginástica, setor que, no Brasil (país com maior número de academias na América Latina), conta com 33.157 academias, com cerca de oito milhões de clientes e faturamento de aproximadamente USD 2,5 bilhões (Senac, 2017).

A abordagem intervencionista utilizada neste trabalho propõe intervir e ser um facilitador de mudanças por meio da participação ativa dos pesquisadores (Suomala & Lyly-Yrjänäinen, 2008). Com esse propósito, a pesquisa foi aplicada a fim de intervir e propor melhorias às gestoras sobre a implantação da gestão de custos e preços na academia de ginástica.

A partir da interação entre pesquisadores e gestoras, ocorreu o fornecimento dos dados da academia, para que se obtivesse um entendimento do processo atual das finanças da empresa, visando a resultados melhores. Além da pesquisa intervencionista, foi utilizada uma pesquisa exploratória descritiva, a partir de questionários respondidos pelos clientes da academia, divididos por modalidades, musculação e pilates. A análise dos resultados desta pesquisa viabilizou a compreensão da percepção do cliente quanto à importância, à satisfação e ao valor financeiro dos serviços prestados.

O ambiente em análise é uma microempresa do ramo de academias de ginástica, um *studio* de *personal training* que oferece aulas de musculação e pilates (divididos na moda-

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA
ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENCIONISTA

lidade solo e aparelhos) com agendamento e número reduzido de clientes, treinos customizados, treinamento funcional e avaliação física. É denominado *studio* devido ao trabalho em grupo, com a orientação de um *personal trainer*. As turmas têm poucos clientes, cada um com programas individuais de acordo com suas necessidades.

A academia fica no estado de São Paulo e a maioria dos clientes é composta por moradores e trabalhadores do próprio bairro onde se localiza, ou de bairros próximos. No período do estudo, o quadro de funcionários da academia era composto pelas duas gestoras (função administrativa e aulas de musculação), por um estagiário em Educação Física (musculação), duas profissionais formadas em Fisioterapia para as aulas de pilates e uma funcionária para serviços gerais.

DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO

As gestoras são formadas em Educação Física e, até o término da pesquisa, não tinham conhecimento em administração, finanças ou contabilidade, corroborando os estudos que indicam o baixo nível de educação em negócios do pequeno empreendedor (Bergmann, Gresele, & Walter, 2018). Vale ressaltar que em momento algum as gestoras negaram ou dificultaram qualquer informação ou acesso às informações para esta pesquisa intervencionista, o que facilitou o entendimento do processo proposto de gestão de custos e preços, a partir da aplicação de um artefato de gestão de custos.

As tarefas na academia eram divididas entre as gestoras da seguinte forma: o fluxo de caixa, o *marketing* de divulgação da academia nas redes sociais e o recolhimento de guias de impostos orientados pelo contador terceirizado eram responsabilidade de uma delas; já a parte de atualização das fichas de treinos dos clientes de musculação e a avaliação física dos clientes novos ficavam sob responsabilidade da outra sócia. As atividades em comum exercidas pelas gestoras eram: o atendimento ao público interessado em conhecer as modalidades e os serviços oferecidos pela academia; a renovação de planos dos clientes matriculados; e eventuais mudanças de treinos, horários e outras situações.

A academia utilizava somente uma ferramenta gerencial, o fluxo de caixa, que é o principal instrumento gerencial nas empresas que adotam algum controle gerencial

ANA CRISTINA MENDEZ DE ARAÚJO, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI,
TIAGO NASCIMENTO BORGES SLAVOV, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

(Bonfim & Wanderley, 2021). As gestoras, no entanto, não tinham metas nem noção da rentabilidade por serviço prestado, e não dispunham de nenhum tipo de sistema que permitisse a apuração dos custos de seus serviços, custos de mão de obra, despesas fixas e variáveis, ou o controle das atividades e serviços.

As movimentações das entradas e saídas no fluxo de caixa eram lançadas em um programa adquirido pelas gestoras e controlado por um editor de planilhas, administrado por uma das gestoras. Já a parte contábil era responsabilidade de uma contadora autônoma, cujos serviços se restringiam, basicamente, a gerar guias para pagamento de impostos decorrentes, evidenciando a crítica comum ao papel do profissional contábil nas microempresas brasileiras (Torres, Gouveia, & Kamlot, 2019).

De modo geral, com a ausência da ferramenta de gestão de custos e preços, as gestoras se limitavam a atribuir os preços dos seus serviços de musculação e de pilates com base nos preços da concorrência do bairro onde está localizada a academia, estratégia geralmente adotada quando faltam informações internas sobre custos, mas nem sempre acertada, especialmente pelas diferenças de atributos de valor, no caso da prestação de serviços (Honorio & Bonemberger, 2019). Os planos oferecidos eram: mensal, trimestral, semestral e anual para as duas modalidades. As modalidades e os descontos eram oferecidos aos clientes conforme a contratação do plano. O plano anual, por exemplo chega a ter um desconto de 20% se comparado ao plano mensal.

O artefato de gestão de custos aplicado neste estudo foi o ABC. Seu uso foi direcionado ao processo de planejamento como método de análise pontual, e não como um sistema de custos a ser implantado em definitivo na academia, conforme defendem Martins e Rocha (2010).

Para o estabelecimento de preço, as informações e os dados utilizados foram gerados pelo custo dos serviços, separados por modalidade (musculação e pilates), com base no ano anterior à realização do estudo intervencionista. Somou-se a esses dados a análise da *survey* respondida pelos clientes, considerando o grau de importância e de satisfação dos clientes.

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA
ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENCIONISTA

MÉTODO USADO PARA DESENVOLVIMENTO DA SOLUÇÃO IMPLEMENTADA

Para avaliar se o valor do serviço cobrado pela academia estaria de acordo com o que ela oferecia, e dessa maneira entender se a percepção de valor por parte dos clientes estaria de acordo com os preços cobrados, foi aplicado um questionário, adaptado de Lacerda, Oliveira e Freitas (2016). Nesse questionário, foi verificado o grau de importância e de satisfação em relação aos serviços da academia (mensurado conforme Figura 1), avaliado por meio de sentenças (atributos da pesquisa) alocadas em seis quesitos, conforme Quadro 1. No total, foram validados 58 questionários.

FIGURA 1 – Índice relacionado ao grau de satisfação

Índice	Significado
$\overline{GS}(X)_j = \sum_{i=1}^m GS_{ij}(X) / m \quad (1)$	Grau de Satisfação Médio dos m avaliadores (alunos) com o desempenho dos serviços avaliados à luz do critério j
$\overline{GS}(X) = \sum_{j=1}^n \sum_{i=1}^m GS_{ij}(X) / m \times n \quad (2)$	Grau de Satisfação Médio dos m avaliadores (alunos) com o desempenho dos serviços avaliados à luz de todos os critérios

Fonte: Linhares e Freitas (2011, p. 8).

QUADRO 1 – Dimensões e atributos da pesquisa para a musculação

Limpeza	Limpeza da sala de musculação
Instalações da musculação	Constante inovação de aparelhos na sala de musculação
	Conforto térmico da sala de musculação
Professores	Qualificação dos profissionais de musculação
	Quantidade de professores disponíveis
	Professores próximos aos clientes para devidas orientações e correções
Aparelhos	Quantidade de aparelhos disponíveis
	Variedade de aparelhos
	Manutenção e conservação dos aparelhos

(continua)

ANA CRISTINA MENDEZ DE ARAÚJO, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI,
TIAGO NASCIMENTO BORGES SLAVOV, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

QUADRO 1 – Dimensões e atributos da pesquisa para a musculação

Estabelecimento	Localização da academia
	Horários de funcionamento da sala de musculação
	Horários flexíveis da musculação
	Quantidade de modalidades oferecidas pela academia
Preço	Preço da mensalidade de musculação

Fonte: Adaptado de Lacerda, Oliveira e Freitas (2016).

Para compor os índices, foi utilizada a seguinte consideração: $GS_{ij}(X)$ representa o grau de satisfação estabelecido pelo avaliador i ($i = 1, \dots, m$) com o desempenho do serviço “X” avaliado à luz do critério j ($j = 1, \dots, n$) (Linhares & Freitas, 2011), em que “n” é o número de itens e “m” é o número de avaliadores.

Nesse mesmo questionário, foi utilizado o *net promoter score* (NPS), uma ferramenta que, de forma simples e objetiva, busca medir as reais necessidades dos clientes, pois por meio de uma pergunta objetiva é possível averiguar “De 0 a 10, qual é a probabilidade de você indicar essa academia a um amigo ou colega?” (Oliveira, Sanguineto, & Santos, 2015). O NPS é uma métrica de lealdade que procura mensurar a satisfação do cliente e entender a sua percepção em relação à empresa.

Os dados também foram obtidos pela observação *in loco*, destinada a entender as atividades exercidas pelas gestoras e demais colaboradores, com cronoanálise das atividades para posterior custeio. Outra etapa relevante para o estudo intervencionista foi buscar informações relacionadas a esse mercado, como os concorrentes, a mão de obra, as dificuldades enfrentadas por esse segmento, entre outras.

Para atingir o objetivo proposto, foi criada uma base geral com os dados financeiros da academia, ou seja, os lançamentos de entrada e de saída do caixa no ano anterior ao estudo. A partir disso, foi possível extrair as informações com a finalidade de mensurar os custos, os gastos e as despesas por atividade, a rentabilidade e as margens bruta e operacional separadas por atividade (musculação e pilates).

Como já discutido, além de atuar na administração da academia, as gestoras também atuam como professoras, sendo a sua remuneração denominada pró-labore. Embora

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA
ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENCIONISTA

usualmente o pró-labore seja definido unicamente como uma remuneração aos sócios ou proprietários, nas microempresas sua função é, muitas vezes, a mesma do salário pago aos empregados. Ou seja, o pró-labore foi considerado como custo associado diretamente ao produto ou serviço no Custeio ABC (Leal, Cotrim, & Nardotto, 2016).

O próximo passo foi identificar as atividades exercidas por cada um dos colaboradores na academia, e alocar o tempo às atividades identificadas. Segundo Souza e Diehl (2009), por meio do modelo ABC, identificam-se as atividades relevantes para fins de alocação dos custos aos produtos ou outro objeto de custeio. A atividade descreve a maneira como uma empresa ou uma prestadora de serviços, que é o caso da empresa estudada, utiliza seu tempo e seus recursos para cumprir sua missão, objetivos e metas.

Com base nos direcionadores de custos, a alocação dos recursos consumidos com a remuneração dos funcionários distribuída por modalidade de musculação e pilates foi realizada aplicando-se o direcionador hora/pessoa/aula, para chegar ao valor do custo hora/aula de cada professor por modalidade, conforme demonstrado na Tabela 1.

TABELA 1 – Alocação do tempo dos colaboradores por atividades

Afividades em horas/mês	Sócia 1	Sócia 2	Estagiário	Profa. Pilates 1	Profa. Pilates 2	Total
Atendimento ao público	6,3	6,3				12,5
Atendimento primeira visita	2,7	2,7				5,3
Atendimento aula grátis	2,5	2,5				5,0
Avaliação física do novo aluno	5,0					5,0
Atendimento ao aluno	1,7	1,7				3,3
Montagem de treino individual do aluno	8,0					8,0
Aulas de musculação	174,1	174,0	132,0	151,0	26,1	657,1
Manutenção dos equipamentos de musculação	1,3	1,3				2,5

(continua)

ANA CRISTINA MENDEZ DE ARAÚJO, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI,
TIAGO NASCIMENTO BORGES SLAVOV, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

TABELA 1 – Alocação do tempo dos colaboradores por atividades

Atividades em horas/mês	Sócia 1	Sócia 2	Estagiário	Profa. Pilates 1	Profa. Pilates 2	Total
Uso das instalações						
Gestão administrativa		15,0				15,0
Gestão financeira		22,0				22,0
Média hora/mês	201,4	225,3	132,0	151,0	26,1	735,8

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nas tabelas 2 e 3 estão os demonstrativos dos direcionadores que estão diretamente ligados aos gastos referentes às instalações da academia. Considerando a confidencialidade dos dados e o valor estratégico das informações, os valores foram proporcionalizados a partir dos dados reais coletados.

TABELA 2 – Direcionadores dos gastos com as instalações da academia

Custos	Direcionadores	Musculação	Pilates
Energia elétrica	Quantidade de aparelhos elétricos	2.746,64	1.478,96
Aluguel e Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)	M2	25.094,06	14.737,78
Serviços e material de limpeza	M2	8.873,50	5.385,94
Benfeitorias no imóvel	M2	6.813,32	8.759,50
Ativos fixos	Quantidade de ativos por atividade	2.407,20	4.452,79
Seguro da academia	M2	1.100,84	366,95
Manutenção de equipamentos	Alocação direta	414,00	-
Entretenimento	Quantidade de aparelhos por sala de atividade	1.556,26	1.040,12
Total		49.005,83	36.222,04

Fonte: Elaborada pelos autores.

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA
ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENCIONISTA

TABELA 3 – Alocações das atividades às modalidades

	Sócia 1	Sócia 2	Estagiário	Profa. Pilates 1	Profa. Pilates 2	Total
Atendimento ao público	1.391,17	1.389,40	-	-	-	2.780,57
Atendimento primeira visita	593,57	592,81	-	-	-	1.186,38
Atendimento aula grátis	556,46	555,76	-	-	-	1.112,23
Avaliação física do novo aluno	1.112,94	-	-	-	-	1.112,94
Atendimento ao aluno	370,98	370,51	-	-	-	741,48
Montagem de treino individual do aluno	1.780,69	-	-	-	-	1.780,69
Aulas de musculação	38.746,80	38.670,60	13.079,47	45.727,63	6.760,80	142.985,30
Equipamentos de musculação	278,23	277,88	-	-	-	556,12
Uso das instalações	-	-	-	-	-	85.227,86
Gestão administrativa	-	3.334,56	-	-	-	3.334,56
Gestão financeira	-	4.890,68	-	-	-	4.890,68
Total	44.830,85	50.082,20	13.079,47	45.727,63	6.760,80	245.708,83

Fonte: Elaborada pelos autores.

A partir das alocações dos gastos com as atividades, é possível transpor os custos verificados por modalidade da academia, pelas atividades desempenhadas. Por meio de tais dados, apura-se o demonstrativo de resultados (DRE) por atividades separadas por modalidade (musculação e pilates), conforme Tabela 4.

ANA CRISTINA MENDEZ DE ARAÚJO, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI,
 TIAGO NASCIMENTO BORGES SLAVOV, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

TABELA 4 – Demonstrativo de resultado (DRE)

	Musculação	Pilates	Total
Receita de vendas bruta	167.716,74	175.308,53	343.025,27
Impostos simples	2.102,00	2.277,18	4.379,18
Receita líquida	165.614,74	173.031,35	338.646,08
Atendimento ao público	1.297,60	1.482,97	2.780,57
Atendimento primeira visita	593,18	593,18	1.186,38
Atendimento aula grátis	556,12	556,12	1.112,23
Avaliação física do novo aluno	1.112,94		1.112,94
Atendimento ao aluno	370,74	370,74	741,48
Montagem de treino individual do aluno	1.780,69		1.780,69
Aulas de musculação	90.496,87	52.488,43	142.985,30
Manutenção dos equipamentos de musculação	370,74	185,38	556,12
Uso das instalações	49.005,83	36.222,04	85.227,86
Custo por atividades	145.584,72	91.898,86	237.483,58
Lucro bruto	20.030,02	81.132,49	101.162,51
Margem bruta (%)	12%	47%	30%
Despesas administrativas	1.667,28	1.667,28	3.334,56
Despesas financeiras	2.445,35	2.445,35	4.890,68
Despesas operacionais	13.757,83	14.084,33	27.842,15
Lucro operacional	2.159,56	62.935,55	65.095,10
Margem operacional (%)	1%	0,36	0,19

Fonte: Elaborada pelos autores.

O DRE possibilita uma análise da lucratividade por modalidade e ações e decisões que podem ser adotadas pelas gestoras com a intenção de aumentar a lucratividade, diminuir custos e despesas e planejar provisões para períodos sazonais e outros. Essas análises e aprendizados teóricos permitiram novas percepções, conclusões e *insights* às gestoras.

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA
ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENCIONISTA

APRESENTAÇÃO DA SOLUÇÃO

Como proposto na questão de pesquisa e no objetivo geral, a utilização da gestão de custos e preços na academia trouxe para as gestoras uma visão mais detalhada do negócio, possibilitando tomada de decisões baseada em dados sólidos, não apenas em suposições, como ocorria anteriormente. Nesse ponto, ambas as gestoras concordaram que a falta de informações para o cálculo dos custos e dos serviços vendidos e a não apuração da rentabilidade e das margens por serviço afetavam a tomada de decisão, assim como o conhecimento adquirido, que é de grande valia para o gerenciamento da academia.

A partir dos resultados, já foi possível identificar ações potenciais para melhorar a rentabilidade e a margem do produto musculação, corroborando a teoria da criação do conhecimento (Nonaka & Takeuchi, 1997), na qual as gestoras puderam processar as informações explícitas expressadas em números, fórmulas e cálculos e transformá-las em novos conhecimentos.

Outro ponto destacado no estudo foi o uso do ABC como método de análise de custo, o que possibilitou a visualização do custo das atividades exercidas pelas gestoras e do custo das atividades auxiliares e administrativas, além da aplicação de direcionadores de custos, tendo como resultado a visualização da lucratividade por produto da academia.

Como afirmado em entrevista com as gestoras, ambas desconheciam os custos de seus produtos (musculação e pilates), mas, a partir da visualização desses dados, ficou evidente a necessidade de usar um método de custeio para estudo e análise de atividades e serviços futuros na academia. Elas concordaram que, sem uma análise de custo, seria difícil avaliar se a atividade gera lucro ou não e que, com esse processo, passaram a enxergar a importância desse conhecimento para o gerenciamento da academia.

Percepção de valor pelos clientes

A amostra coletada para a modalidade musculação era composta de 68% de clientes respondentes do gênero feminino e 32% de clientes respondentes do gênero masculino, com predominância da faixa etária de 41 a 50 anos, motivados principalmente pela melhoria na qualidade de vida, seguida pelo controle de peso e melhoria da resistência aeróbica. O grau

ANA CRISTINA MENDEZ DE ARAÚJO, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI,
TIAGO NASCIMENTO BORGES SLAVOV, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

de satisfação geral ficou na média de 8,90. Já a métrica de lealdade NPS ficou em 90% na escala de 9 a 10, o que indica clientes promotores. As tabelas 5 e 6 apresentam os valores percebidos pelos clientes sobre a importância e a satisfação com os serviços prestados na atividade musculação. O modelo de análise foi adaptado de Calesco, Both e Soriano (2013).

TABELA 5 – Valor percebido pelos clientes sobre a importância dos serviços prestados na musculação

Atributo da musculação	Grau de importância (média das percepções)
Qualificação dos profissionais de musculação	9,909
Manutenção e conservação dos aparelhos	9,727
Limpeza da sala de musculação	9,591
Localização da academia	9,182
Horários de funcionamento da sala de musculação	9,091
Preço da mensalidade de musculação	9,045
Horários flexíveis da musculação	9,045
Quantidade de aparelhos disponíveis	9,000
Conforto térmico da sala de musculação	8,909
Professores próximos aos clientes para devidas orientações e correções	8,909
Quantidade de professores disponíveis	8,727
Horários flexíveis da musculação	8,545
Constante inovação de aparelhos na musculação	8,409
Quantidade de modalidades oferecidas pela academia	8,273

Fonte: Elaborada pelos autores.

TABELA 6 – Valor percebido pelos clientes sobre a satisfação dos serviços prestados na musculação

Atributo da musculação	Grau de satisfação (média das percepções)
Localização da academia	9,818
Qualificação dos profissionais de musculação	9,727
Limpeza da sala de musculação	9,636

(continua)

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA
ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENCIONISTA

TABELA 6 – Valor percebido pelos clientes sobre a satisfação dos serviços prestados na musculação

Atributo da musculação	Grau de satisfação (média das percepções)
Manutenção e conservação dos aparelhos	9,364
Professores próximos aos clientes para devidas orientações e correções	9,318
Quantidade de professores disponíveis	9,182
Quantidade de aparelhos disponíveis	9,000
Quantidade de modalidades oferecidas pela academia	8,545
Horários de funcionamento	8,545
Preço	8,455
Variedade de aparelhos	8,409
Horários flexíveis	8,273
Conforto térmico da musculação	8,182
Constante inovação de aparelhos na musculação	8,182

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nas informações obtidas, o valor percebido pelos clientes sobre a importância e a satisfação, relativo ao serviço de musculação, permite concluir que os itens que obtiveram o maior grau de importância na concepção deles vão ao encontro de custos de maior valor incorridos para a modalidade de musculação. Na visão do cliente, a qualificação do profissional é o fator mais importante, e ele está disposto a pagar por esse diferencial, de capacitação, qualidade, pois a atenção do profissional com o cliente evita que ele se lesione. É importante que ocorram atualizações por meio de cursos e palestras, porém investir na qualificação desse profissional resulta em um custo maior.

Outra importante questão está relacionada à manutenção dos aparelhos, à limpeza do espaço de musculação e à localização da academia, sendo que os custos atrelados a esses atributos são baixos quando comparados ao que é percebido pelo cliente. Ao analisar o valor percebido pelo grau de satisfação dos clientes de musculação, os itens de menor satisfação são atribuídos ao conforto térmico da sala de musculação, à inovação de aparelhos e à variedade de aparelhos, custos que são altos e já estão alocados no uso da

ANA CRISTINA MENDEZ DE ARAÚJO, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI,
TIAGO NASCIMENTO BORGES SLAVOV, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

instalação. Ou seja, cabe às gestoras um estudo para entender que, apesar do custo alto, o valor percebido pelos clientes ainda não é satisfatório, o que leva a uma necessidade de melhoria sem que haja uma redução da lucratividade, em razão de o lucro e a margem operacional para musculação já estarem baixos.

Na amostra coletada na modalidade pilates, 79% dos clientes respondentes são do gênero feminino e 21%, do gênero masculino, com predominância da faixa etária de 41 a 50 anos, motivados principalmente pela qualidade de vida, seguida pela redução de níveis de estresse e aumento de força. O grau de satisfação geral ficou em média de 9,18. Já a métrica de lealdade NPS foi de 93% na escala de 9 a 10, o que indica clientes promotores, que continuarão indicando a academia a terceiros. As tabelas 7 e 8 apresentam os valores percebidos pelos clientes sobre a importância e a satisfação dos serviços prestados na atividade pilates.

TABELA 7 – Valor percebido pelos alunos sobre a importância dos serviços prestados no pilates

Atributo do pilates	Grau de importância (média das percepções)
Qualificação dos profissionais de pilates	9,897
Professores próximos aos clientes para devidas orientações e correções	9,786
Limpeza da sala de pilates	9,759
Horários de funcionamento do pilates	9,643
Horários flexíveis do pilates	9,357
Manutenção e conservação dos aparelhos	9,321
Quantidade de professores disponíveis	9,310
Variedade de aparelhos	9,214
Conforto térmico da sala de pilates	9,207
Preço da mensalidade de pilates	9,143
Quantidade de modalidades oferecidas pela academia	9,000
Quantidade de aparelhos disponíveis	8,862
Constante inovação de aparelhos no pilates	8,759
Localização da academia	8,643

Fonte: Adaptada de Calesco, Both e Sorian (2013).

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA
ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENCIONISTA

TABELA 8 – Valor percebido pelos clientes sobre a satisfação com os serviços prestados no pilates

Atributo do pilates	Grau de satisfação (média das percepções)
Limpeza da sala de pilates	9,862
Professores próximos aos clientes para devidas orientações e correções	9,857
Qualificação dos profissionais do pilates	9,828
Manutenção e conservação dos aparelhos	9,821
Quantidade de aparelhos disponíveis	9,643
Variedade de aparelhos	9,607
Localização da academia	9,593
Quantidade de professores disponíveis	9,483
Quantidade de modalidades oferecidas pela academia	9,321
Constante inovação de aparelhos no pilates	9,241
Conforto térmico da sala de pilates	9,214
Horários de funcionamento do pilates	9,071
Horários flexíveis do pilates	8,857
Preço da mensalidade do pilates	8,821

Fonte: Adaptada de Calesco, Both e Soriano (2013).

Nas informações obtidas, o valor percebido pelos clientes sobre a importância e a satisfação, relativo ao serviço de pilates, permite concluir que os itens que obtiveram o maior grau de importância na concepção dos clientes estão bem próximos aos da musculação. Porém, as observações feitas na modalidade de musculação com relação aos custos são as mesmas para o pilates. Foram constatadas médias elevadas em alguns quesitos, por exemplo, limpeza da sala e qualificação dos profissionais, em relação à satisfação dos serviços prestados pela academia. Chen, Csillag e Dutra-de-Lima (2012), ao analisarem as dimensões da qualidade de serviço baseada na escala *service quality* (Servqual), sob diversas perspectivas dos usuários de academias de ginástica, apontam que, quando se observam médias altas nos quesitos relacionados à qualidade da prestação de serviços, há evidências de que a qualidade de serviço deixa de ser um ganhador de pedidos para se

ANA CRISTINA MENDEZ DE ARAÚJO, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI,
TIAGO NASCIMENTO BORGES SLAVOV, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

tornar um qualificador de pedidos. Os autores também concluem que clientes que recomendam os serviços das academias apresentam nível de satisfação maior que aqueles que não o fazem.

Ao analisarmos o valor percebido pelo grau de satisfação dos clientes de pilates, os itens de menor satisfação são atribuídos ao preço da mensalidade de pilates, à flexibilidade de horários, ao horário de funcionamento e ao conforto térmico da sala. Os clientes alegam que há em academias semelhantes preços menores ao praticado pela academia estudada, contudo, é importante ressaltar que o que influi na formação de preço não são as semelhanças entre as academias, mas, sim, os diferenciais entre elas, que incorrem em custos mais ou menos elevados; ainda assim, foi proposta às gestoras uma melhor análise quanto ao preço. Outra observação quanto à insatisfação dos clientes está relacionada aos horários das aulas, pelo fato de não haver aulas aos sábados e em alguns dias da semana, dessa forma, um novo estudo deverá ser feito pelas gestoras para avaliar se, em termos de custos, vale a pena abrir novos horários e formar novas turmas de pilates. Chen et al. (2012) também analisaram a qualidade esperada em relação à qualidade percebida, e destacam que, quanto menor for essa diferença entre os construtos, maior será a satisfação do cliente. Portanto, deve ser uma preocupação dos prestadores de serviços reduzir as diferenças entre essas expectativas.

A contribuição dessa análise de percepção de valor *versus* custos com as atividades executadas pelas gestoras teve como objetivo a compreensão se os preços dos serviços pagos pelos clientes de musculação e pilates atendiam ao valor cobrado pela academia. Nesse caso, o modelo de precificação está coerente com o que foi identificado pela percepção de valor do cliente. Chen et al. (2012) também apontam que, quando os clientes têm expectativas elevadas em relação à qualidade de serviço, estão dispostos a pagar um valor mais alto.

Segundo Nagle e Holden (2003), essa percepção pode ser influenciada por alguns efeitos, como o efeito do preço-qualidade; o efeito benefício final; e o efeito custo compartilhado. Na avaliação da qualidade dos serviços em academia de ginástica, foi utilizado um modelo proposto por Linhares e Freitas (2011), no qual foram apresentados critérios considerados mais críticos segundo a percepção dos clientes. As gestoras nunca

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA
ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENCIONISTA

tinham aplicado tal avaliação na academia e obtiveram um *feedback* positivo quanto a essa aplicação.

As gestoras concordaram que essa avaliação contribuiu para a execução de futuros estudos quanto à ampliação de novas atividades e à disponibilização de novos horários ofertados pela academia. Segundo elas, essa compreensão foi possível após a utilização de ferramentas de gestão de custos e preços. Isso permitiu a transformação dos dados do fluxo de caixa em informações e dessas em geração de conhecimento, favorecendo a aplicabilidade desse novo saber em um melhor gerenciamento da academia.

As pesquisas intervencionistas permitem aos pesquisadores interagir com as empresas objetos de estudo e causar, de alguma maneira, uma modificação, contribuindo, assim, para o conhecimento teórico e prático. O presente trabalho propôs a uma microempresa do ramo de academias de ginástica a utilização de uma gestão de custos e preços, bem como a definição de um método de custeio para melhor demonstração dos lucros e geração de informações para tomada de decisão, pois, até o presente estudo, não era utilizada nenhuma ferramenta gerencial ou contábil.

As gestoras da academia, além de serem professoras de musculação, também administram o próprio negócio. Durante o processo, identificou-se que ambas não tinham conhecimentos sobre gestão de custos e preços e que, no começo, não demonstravam motivação para o uso das informações de custos. Ao longo do processo, conforme os dados foram sendo compilados a partir do fluxo de caixa – que até o início da pesquisa era a única ferramenta financeira utilizada pelas gestoras – e sendo transformados em informações gerenciais e contábeis, gerando conhecimento sobre o próprio negócio, o interesse foi surgindo. A partir dessa nova visão, apareceram, por exemplo, questionamentos sobre os altos gastos com despesas e com mão de obra.

Outro aspecto levantado com a compilação dos dados foi a constatação de que as despesas pessoais das famílias das gestoras constavam no fluxo de caixa da academia, o que chamou a atenção e, inclusive, demandou tempo para separar e compreender o que pertencia à academia ou não. Nesse processo dos lançamentos das entradas e das saídas do caixa, pôde-se observar também que tais dados eram inseridos em um programa adquirido pela microempresa com a finalidade de apurar o fluxo de caixa.

ANA CRISTINA MENDEZ DE ARAÚJO, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI,
TIAGO NASCIMENTO BORGES SLAVOV, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

O programa não permitia uma migração desses dados para um editor de planilhas, como o Excel; ele somente permitia gerar o arquivo em texto, o que demandou a adaptação da tal planilha e, depois, a modificação dela. As gestoras já solicitaram ao suporte do programa de apuração do fluxo de caixa as modificações necessárias. As receitas também continham informações de vendas de objetos pessoais e outros produtos estranhos aos serviços prestados pela academia.

Os resultados obtidos após a realização do estudo puderam indicar às gestoras qual era o lucro operacional por produto, o que, até então, era desconhecido por elas. Foi uma surpresa para as gestoras descobrir que a musculação, apesar de ter um número maior de clientes matriculados, estava sendo pouco lucrativa, visto que as despesas e os custos são mais altos. Dessa forma, a receita gerada era menor quando comparada ao outro produto, o pilates.

Importa ressaltar que essas informações contribuíram para a criação e a geração de conhecimento, possibilitando às gestoras traçar algumas metas, tais como: a disponibilização de uma delas para fazer um curso de formação em pilates e começar a dar aulas nessa modalidade; a efetivação do estagiário para dar aulas de musculação, a fim de suprir as atividades da gestora nessa modalidade; e a contratação de outro estagiário, para diminuir os custos com a musculação sem prejudicar a qualidade proposta e, ao mesmo tempo, gerar mais lucro para a academia. Outra ação proposta, originada a partir dos conhecimentos pós-pesquisa, foi iniciar um estudo sobre novas turmas de pilates, já que, no presente momento, é a modalidade mais lucrativa.

Podemos classificar essa intervenção como fraca, já que gerou, por enquanto, apenas uma vontade das gestoras em adotar as intervenções e os conhecimentos adquiridos para a gestão da academia. Porém, há boas chances de essa classificação se tornar semiforte, pois as gestoras já começaram a implantar algumas soluções sugeridas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mercado das MPE tem proporcionado, ainda que em uma quantidade pouco expressiva, a geração de pesquisas com abordagem intervencionista que permitem identificar

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA
ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENCIÓNISTA

como os microempreendedores gerenciam seus negócios. Para isso, uma gestão de custos dentro dessas pequenas empresas se torna uma peça fundamental, pois traz aos gestores informações valiosas e geração de conhecimento em relação ao seu negócio.

As MPE são de grande valia para a economia brasileira, trazendo inúmeros benefícios e gerando muitos empregos. A academia aqui relatada, embora esteja no mercado há mais de cinco anos, vem sofrendo cada vez mais com a concorrência das grandes redes e com as academias *low cost*, por isso, é preciso que as gestoras estejam atentas ao mercado e ao próprio negócio.

Outro fato que chamou atenção no decorrer da revisão literária foi que, ao longo dos anos, as dificuldades enfrentadas pelos micro e pequenos empresários em relação à sua sobrevivência no mercado não se alteraram. A falta de gestão, de planejamento, de gerenciamento, de controles de despesas, custos e outros gastos continuam sendo os principais fatores para o encerramento das atividades. Portanto, o campo é vasto para que as pesquisas intervencionistas se multipliquem e contribuam para resultados positivos em longo prazo.

Esta pesquisa intervencionista teve como objetivo intervir e propor melhorias para as gestoras de uma academia de pequeno porte, a partir da proposta da utilização de uma gestão de custos e preços. Para concluir tal proposta, foi necessário o entendimento, juntamente com as gestoras da academia, sobre os processos como um todo da empresa: as atividades exercidas por proprietária, já que são administradoras e professoras de musculação; se há a utilização de algum tipo de ferramenta, seja ela financeira, gerencial ou contábil, com a finalidade de se obter a formação do custo e dos preços dos produtos ofertados (musculação e pilates); e se as gestoras tinham conhecimento do valor do lucro obtido ao final de cada ano, no total ou por produto.

Depois de constatado que a única ferramenta por elas utilizada era o fluxo de caixa e que havia total desconhecimento de outras variáveis, como custos, margens e lucro, identificou-se a dificuldade que as gestoras enfrentavam com a falta de gestão de custos e informações, o que poderia auxiliá-las a compreenderem seu negócio e, a partir do conhecimento adquirido, a tomarem decisões fundamentadas. No começo do projeto, houve certa dúvida pelas gestoras quanto aos benefícios que a gestão de custos traria à

ANA CRISTINA MENDEZ DE ARAÚJO, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI,
TIAGO NASCIMENTO BORGES SLAVOV, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

academia e qual seria o impacto. Por isso, é importante que haja sinergia, que se estabeleça uma confiança entre os pesquisadores e os gestores, bem como o esclarecimento de que caberá a eles a decisão de implantar ou não em definitivo as propostas apresentadas ao final do projeto.

O processo teve três etapas: a primeira com a compilação dos dados do fluxo de caixa, com a finalidade de apurar e classificar os gastos da academia; a segunda, custear as atividades, utilizando como método o de custo por atividade (ABC); e a terceira, a partir de uma *survey*, identificar o grau de importância e de satisfação dos clientes, bem como a percepção de valor por parte deles.

No avanço da pesquisa, conforme a apuração das despesas gerais e com mão de obra, os custos e os lucros foram surgindo, as gestoras da academia começaram a adquirir uma visão mais ampla dos gastos do negócio, antes desconhecidos por elas. Ao final do projeto, foi possível demonstrar que a utilização de um artefato de custo é importante e necessária para a realização dos cálculos de custos, bem como das margens e de lucros por produto. Isso permite, a partir dos resultados obtidos, que novas ações sejam tomadas com fundamento em dados sólidos e que, dessa forma, contribuam para o crescimento do negócio.

Quanto ao método de custeio utilizado para o cálculo dos custos, foi usado o custo por atividade, não como um método de custo a ser implantado em definitivo na academia, mas, sim, com o intuito de se obterem direcionamento e entendimento dos custos, o que, no momento, mostrou-se mais apropriado para esse projeto. Talvez pelo porte da academia em questão, a implantação de um custeio ABC não fosse necessária, até por ter uma maior complexidade; a implantação do custo por absorção já atenderia a esse propósito.

Outro tópico abordado foi em relação à formação do preço dos produtos da academia, até então compostos em função do valor praticado pela concorrência na região. A proposta do projeto foi estabelecer preços a partir dos custos calculados e dos resultados obtidos com o questionário respondido pelos clientes de cada modalidade (musculação e pilates). Essa *survey* teve por objetivo detectar se o valor do serviço percebido pelo aluno estava em coerência com os das atividades, demonstrando como resultado geral do grau de satisfação uma média 9,0 em ambos os produtos (musculação e pilates). Ao ana-

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA
ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENCIONISTA

lisarmos os atributos que tiveram maior grau de satisfação, a qualificação do profissional é o que se destaca, ou seja, na visão dos clientes, eles estão dispostos a pagar por isso e é esse o elemento que tem um dos custos mais altos da academia.

Quanto aos demais atributos, é necessário realizar estudos mais aprofundados para que se chegue a uma conclusão mais satisfatória, o que foi uma limitação desta pesquisa.

Entende-se, mesmo assim, que, a partir dos resultados obtidos ao fim desta pesquisa, foi possível contribuir com a literatura e espera-se que esse conhecimento seja útil para a prática, visto que as gestoras, desde então, já tiveram alguns *insights* sobre seu negócio e estão colocando-os em prática, a fim de obterem possíveis reduções de custos com mão de obra, com despesas gerais, e, também, aumento do lucro.

Futuras pesquisas intervencionistas podem ser ampliadas para esse segmento de academias de pequeno porte, também denominadas academias de bairro, com o intuito de investigar e compreender o motivo da não utilização de uma gestão de custos por parte desses microempresários, se hoje o mercado oferece tantos recursos para a captação desse conhecimento.

Ainda, sugere-se que o trabalho intervencionista desenvolvido nessa prestadora de serviços no ramo de academias de ginástica seja replicado em outros segmentos de micro e pequenas empresas prestadoras de serviço, corroborando, assim, ainda que de forma incremental, para a melhoria e a longevidade dessas empresas.

REFERÊNCIAS

- Bergmann, V. A., Gresele, W. D., & Walter, S. A. (2018). Análise de custos de uma empresa de doces artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 8(2), 155-173.
- Bonfim, I. S., & Wanderley, C. A. (2021). Práticas de contabilidade gerencial e cultura nacional: Um estudo com pequenos e médios empresários chineses instalados no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 15(2), 185-202.
- Calesco, V. A., Both, J., & Soriano, J. B. (2013). Comparação do valor percebido de clientes e administradores sobre os serviços prestados em academias de ginástica. *Caderno de Educação Física e Esporte*, 11(1), 45-55.

ANA CRISTINA MENDEZ DE ARAÚJO, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI,
TIAGO NASCIMENTO BORGES SLAVOV, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

- Chen, Y.-T., Csillag, J. M., & Dultra-de-Lima, R. G. (2012). Qualidade de serviços na indústria de condicionamento físico: Uma análise dos papéis assumidos pelo consumidor. *Anais do Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais – Simpoi*, 15. Exame. (2 de junho de 2015). *3 coisas que todo empreendedor deve saber sobre o pró-labore*. Recuperado de <https://exame.abril.com.br/pme/3-coisas-que-todo-empendedor-deve-saber-sobre-o-pro-labore/>.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2001). *Gestão de custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Hill, T. (1993). *Manufacturing strategy: Text and cases* (2nd ed.). London: Macmillan.
- Honorio, F. M. M., & Bonemberger, S. Z. (2019). Aplicação de ferramentas de apoio gerencial contábil em uma microempresa de confecções. *Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas*, 8(1), 201-218.
- Jullenmaa, M., & Puolamaki, E. (2008). Enhancing management control in SME's. *International Council for Small Business Word Conference*, Canada.
- Lacerda, T. S., Oliveira, T. V., & Freitas, A. L. P. (2016). Avaliação da qualidade de serviços em academias de ginástica segundo a percepção dos alunos. *Encontro Nacional de Engenharia de Produção – Enegep*, João Pessoa, 36.
- Leal, G. C. L., Cotrim, S. L., & Nardotto, J. (2016) Utilização do método de custeio ABC como instrumento de gestão em uma lanchonete de pequeno porte. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 10(1), 80-91.
- Linhares, L. M. A., & Freitas, A. L. P. (2011). Avaliação da qualidade de serviços em academias de ginástica: Um estudo experimental. *Encontro Nacional de Engenharia de Produção – Enegep*, Belo Horizonte, 31.
- Martins, E., & Rocha, W. (2010). *Métodos de custeio comparados: Custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas.
- Nagle, T. T., & Holden, R. K. (2003). *Estratégia e táticas de preços: Um guia para decisões lucrativas*. New Jersey. Prentice Hall.
- Nakagawa, M. (1994). *ABC custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas.
- Nonaka, I., & Takeuchi, H. (1997). *Criação de conhecimento na empresa* (16a ed.). Rio de Janeiro: Campus.

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA PEQUENA
ACADEMIA DE GINÁSTICA: ESTUDO INTERVENCIONISTA

- Oliveira, E. A., Sanguineto, A. L., & Santos, J. M. L. (2015). O *net promoter score* (NPS) como forma de mensurar a satisfação dos clientes: O caso Viana & Moura Construções. *Interfaces de Saberes*, 14(1), 1-22.
- Rieger, G. F., Gresele, W. D., & Walter, S. A. (2021). Análise de custo/volume/lucro em uma empresa varejista do ramo de utensílios domésticos de Marechal Cândido Rondon. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 15(1), 109-126.
- Sebrae (2016). *Sobrevivência das empresas no Brasil*. Brasília: Sebrae. Recuperado de <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-relatorio-2016.pdf>.
- Senac (2017). *Pesquisa aponta aumento no número de academias no país*. Senac. Recuperado de <https://www.sp.senac.br/jsp/default.jsp?tab=00002&newsID=a21201.htm&subT>.
- Silva, J. A. D., Santos, H. C., & Silva, A. (2017). A importância da gestão de custos como diferencial para micro e pequenas empresas. *Revista Eletrônica Organizações e Sociedade*, 5(4), 79-92.
- Soares, K. G. R., Ribeiro, A. R., Silveira, P. R. da, Teixeira, J. G., & Nascimento, J. P. de B. (2012). Um estudo de caso sobre a gestão de custos em uma micro empresa de descartáveis diversos. *Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, Rezende, 9.
- Souza, M. A., & Diehl, C. A. (2009). *Gestão de custos: Uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. São Paulo: Atlas.
- Suomala, P., & Lyly-Yrjänäinen, J. (2008). Perspectives of interventionist management accounting research-ex-post analysis of an empirical case study. *Proceedings of 6th Conference on New Directions in Management Accounting – Eiasm*, Brussels, 6.
- Torres, G. V., Gouveia, T. M. O. A., & Kamlot, D. (2019). Avaliação da qualidade da prestação de serviços de contabilidade para micro e pequenas empresas do município do Rio de Janeiro. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 24(3), 27-46.