

# **Análise do impacto dos custos ocultos no resultado operacional em uma academia de atividades físicas e musculação no cone sul de Rondônia-Brasil**

**Josielly Do Espirito Santo Inácio** (UNIR) - josiellysantos302@gmail.com

**Raquel dos Santos Pagani** (UNIR) - raqueldossantospagani@gmail.com

**José Arilson Souza** (UNIR) - professorarilson@hotmail.com

## **Resumo:**

*Diante de um mercado cada vez mais competitivo, controlar custos ocultos permite que as empresas tenham uma vantagem competitiva de mercado. Manter esses custos mensurados por sistemas de custos capazes de fornecer informações nítidas que possam ser usadas para possíveis tomadas de decisão é estar contribuindo para o crescimento das empresas frente aos concorrentes. Esse estudo obteve como objetivo principal identificar os custos ocultos em uma empresa prestadora de serviço no ramo de atividades físicas e musculação, localizada no cone sul do estado de Rondônia. Foi utilizada uma abordagem em custos ocultos com base no método desenvolvido por Son e Park (1987) o IMPM (Integrated Manufacturing Performance Measure). As variáveis envolvidas no modelo e utilizadas na pesquisa foram: (a) Ociosidade; (b) Estoque de produto acabado; (c) Absenteísmo e (d) Atestado Médico; Através destas, identificou a causa efeito dos custos ocultos e sua relação com a produtividade. O Período analisado foram os anos de 2018 e 2019, onde, a produtividade foi estabelecida sob 5 valores financeiros: mão-de-obra direta, matéria prima, energia elétrica, depreciação e instalações. Foi possível identificar através da pesquisa os custos ocultos e quantificá-los, resultando em valores que exercem uma influência na produtividade econômica da empresa. Portanto ressaltamos que, venha a ser importante conter e manter controle mensurável dessas variáveis, pois, apresentam impactos relevantes nos resultados operacionais e consequentemente implicam na geração de riqueza para a empresa.*

**Palavras-chave:** Custos. Custos Ocultos. Prestação de serviços.

**Área temática:** Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

## **Análise do impacto dos custos ocultos no resultado operacional em uma academia de atividades físicas e musculação no cone sul de Rondônia-Brasil**

### **Resumo**

Diante de um mercado cada vez mais competitivo, controlar custos ocultos permite que as empresas tenham uma vantagem competitiva de mercado. Manter esses custos mensurados por sistemas de custos capazes de fornecer informações nítidas que possam ser usadas para possíveis tomadas de decisão é estar contribuindo para o crescimento das empresas frente aos concorrentes. Esse estudo obteve como objetivo principal identificar os custos ocultos em uma empresa prestadora de serviço no ramo de atividades físicas e musculação, localizada no cone sul do estado de Rondônia. Foi utilizada uma abordagem em custos ocultos com base no método desenvolvido por Son e Park (1987) o IMPM (*Integrated Manufacturing Performance Measure*). As variáveis envolvidas no modelo e utilizadas na pesquisa foram: (a) Ociosidade; (b) Estoque de produto acabado; (c) Absenteísmo e (d) Atestado Médico; Através destas, identificou a causa efeito dos custos ocultos e sua relação com a produtividade. O Período analisado foram os anos de 2018 e 2019, onde, a produtividade foi estabelecida sob 5 valores financeiros: mão-de-obra direta, matéria prima, energia elétrica, depreciação e instalações. Foi possível identificar através da pesquisa os custos ocultos e quantificá-los, resultando em valores que exercem uma influência na produtividade econômica da empresa. Portanto ressaltamos que, venha a ser importante conter e manter controle mensurável dessas variáveis, pois, apresentam impactos relevantes nos resultados operacionais e consequentemente implicam na geração de riqueza para a empresa.

**Palavras-chave:** Custos. Custos Ocultos. Prestação de serviços.

### **1 INTRODUÇÃO**

Há uma necessidade das empresas prestadoras de serviço, identificarem os possíveis custos ocultos existentes no exercício da atividade, quantificá-los e controlá-los em sistemas de custos juntamente com as demonstrações contábeis. Sendo de fundamental importância sua descoberta para minimizar os impactos nos resultados operacionais, obtendo assim, um lucro operacional apurado. Souza e Rocha (2018), enfatizam que entender e controlar os custos atualmente gera vantagens diante do mundo mercadológico intenso, mensurar os custos ocultos é fornecer informações mais precisas e assertivas para as tomadas de decisões, quando essas informações são mal administradas podem impactar negativamente no lucro e no desempenho das empresas.

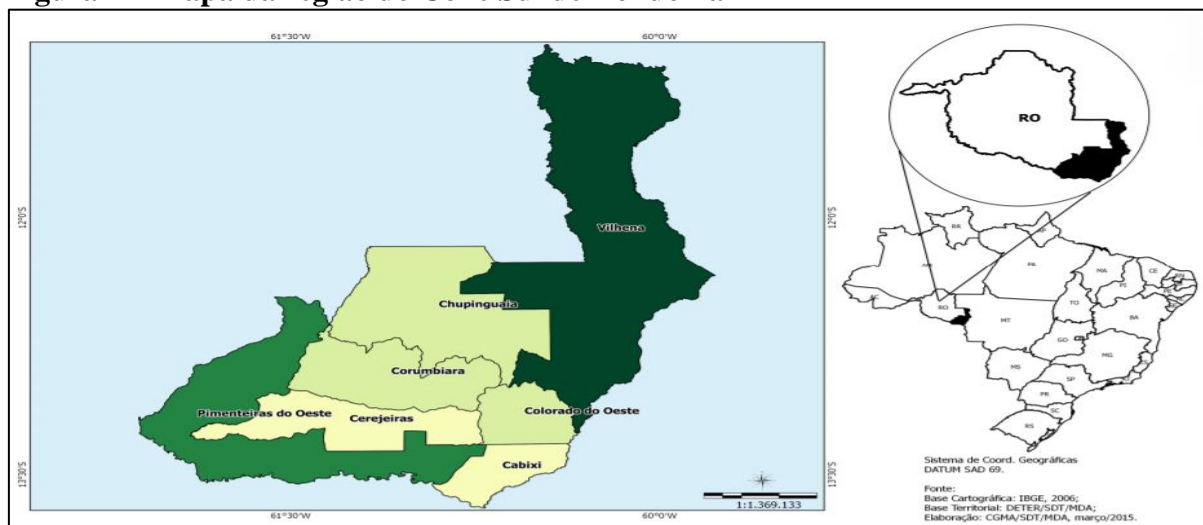
Em evidência disto, o que motivou a realização da pesquisa, foi analisar a influência dos custos ocultos nos relatórios contábeis e gerenciais, ocasionando, a seguinte questão de pesquisa: Qual seria o impacto decorridos dos custos ocultos no resultado operacional em uma Academia de atividades físicas e musculação no cone sul de Rondônia?

Assim sendo, o objetivo geral foi analisar o impacto causado pelos custos ocultos no resultado operacional em uma prestadora de serviço no cone sul de Rondônia.

Como passo que, os objetivos específicos visam verificar e mapear os custos ocultos na prestação de serviço presentes nas atividades de musculação e ginástica, apurando e compondo valores com percentuais esquematizados, além de, analisar o impacto causado no resultado operacional da empresa, auxiliando, para possível tomada de decisão.

A pesquisa foi realizada em uma micro empresa no segmento de academia, que atende atividades físicas e de musculação, atuando no mercado há mais de 2 anos, instalada na região do Cone Sul do Estado de Rondônia. Facilitando a localização, esta região é composta por 7 municípios totalizando aproximadamente uma população 158.113 pessoas, sob uma área de 31.449,64 km<sup>2</sup> entre as cidades de Cabixi, Cerejeiras, Colorado do Oeste, Corumbiara, Chupunguaia Pimenteiros do Oeste e Vilhena, de acordo com o IBGE 2019.

**Figura 1 – Mapa da região do Cone Sul de Rondônia**



**Fonte:** Base Cartográfica: IBGE, 2006.

Levando em consideração que a empresa além de possuir uma escrituração contábil, o controle dos custos intangíveis nas prestações dos serviços não é realizado. Em evidência disto, o estudo demonstra os pontos de custos oculto, a luz da ferramenta IMPM (*Integrated Manufacturing Performance Measure*) que impactam diretamente no resultado, fornecendo aos gestos informação relevante para lucratividade, e conseqüentemente, continuidade da empresa.

Utilizaremos o método desenvolvido por Son e Park, aplicando o IMPM (*Integrated Manufacturing Performance Measure*), que envolve uma medição quantitativa de elementos intangíveis. Porém, neste artigo alinhamos os termos aplicados na empresa objeto da pesquisa que atua no segmento de serviços aos termos do apontado pelo método para pleno entendimento dos resultados.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta subdivisão serão abordados os aspectos relacionados aos conceitos introdutórios de custos e custos ocultos, do método IMPM a ser utilizado na pesquisa, como também, referenciando as atividades físicas nas academias de musculação e ginástica, sendo estes o núcleo da pesquisa.

### 2.1 Custos e Custos Ocultos

Martins (2003) define que o custo é "um gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços".

Para Leone (2000), "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, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões".

Trazendo para a realidade de o estudo, tratar sobre custos ocultos significa ter conhecimento da funcionalidade da entidade como um todo, porque além dos outros custos já conhecidos como os fixos e as variáveis, os diretos e os indiretos, saber identificar, mensurar e reconhecer os custos ocultos é de fundamental importância, pois o mesmo pode ser definido como um gasto referente à atividade de produção, no qual a principal característica é ser de difícil mensuração (SAVAL; ZARDET, 1991 *apud* FREITAS; SEVERIANO FILHO, 2007).

Sendo que segundo, (FUREDY apud FREITAS; FILHO, 2007), “custo oculto é qualquer custo que não seja aparente na contabilidade padrão, ou, em termos gerais, que não esteja imediatamente aparente, mas que seja importante para o processo de produção”.

Os custos ocultos têm como característica principal a dificuldade de mensuração, devem ser considerados como essenciais para a competitividade organizacional (SAVALL; ZARDET, 2008).

O custo oculto é classificado como não sistêmico, significa que não são mensurados e controlados e afetam significativamente o desempenho organizacional, porém o mesmo deve ser analisado pela empresa para que não interfira negativamente no lucro. (GIMENEZ, 2010, p. ?).

E logo, Neto (2009) diz que o mundo moderno está cada vez mais globalizado e dinamizado, nos diversos aspectos mercadológicos e econômicos, as informações assumem um papel importante para o desempenho das atividades e cabe também a iniciativa de conhecer e alocar os seus custos, pois ao saber gerir esses dados a organização assume um diferencial vantajoso de tornar os processos decisórios flexíveis e seguros. Ressalta ainda, a grande dificuldade de ser identificado e mensurado, “o custo oculto”, e ainda afirma que ele pode gerar impacto direto ou indireto no lucro, minimizando-o. O estudo do sistema de custos de uma entidade é de extrema importância para uma tomada de decisão eficaz, pois sua má gestão influencia de forma direta no lucro e preço do produto, e conseqüentemente, na permanência da empresa no mercado.

## **2.2 Medida de Desempenho Global da Produção" (IMPM – Integrated Manufacturing Performance Measure)**

Os autores Son e Park (1987), desenvolvem um método de desempenho de avaliação denominado de "Medida de Desempenho Global da Produção" (IMPM – Integrated Manufacturing Performance Measure), que visa quantificar os custos ocultos existentes para fabricação de um produto ou para a prestação de serviço.

Severiano (2006) cita que o modelo IMPM, partindo do princípio de que o somatório do custo total de um sistema produtivo, envolve custos que estão claramente relacionados com a produtividade das operações; custos diretamente relacionados com a variável qualidade; e, custos claramente orientados para a flexibilidade do sistema.

Esse modelo considera o desempenho conjunto dos recursos tangíveis e ocultos para aferir o desempenho global da empresa. O fato que trouxe relevância para este modelo foi o de levar em consideração os elementos ocultos, o que possibilitou uma nova alternativa para medição dos elementos invisíveis (NETO, 2009).

Dessa maneira ainda dialogando com Son e Park (1987), os autores do método, discutem as medidas de desempenho como um método, alternativo e útil no planejamento estratégico, pois, sua utilidade não apenas avalia o passado ou o atual desempenho de fabricação, mas também prevê o efeito do investimento de capital no desempenho futuro. Logo, o objetivo do método visa chegar a existência de custos ocultos, e caso identificados, quantificar estes custos. Visto que, uma lacuna ainda é latente, logo se busca formas adequadas de se medir a eficiência global do sistema produtivo da empresa, levando-se em conta a realidade dos recursos mais importantes da entidade, em especial, os fatores intangíveis (FREITAS, 2007).

Para Santos (2003), a maioria das empresas de serviços, ao contrário, nunca teve a necessidade de medir os custos de seus produtos ou clientes e funcionou por décadas sem sistemas de custos. Evidentemente, não sem sistemas financeiros. Durante décadas, essa falta de informações precisas sobre produtos e clientes não foi uma preocupação, pois a maioria das empresas de serviços operava em mercados benignos, não competitivos.

Portanto, oferecer serviços com qualidade, certamente, é um dos caminhos do sucesso, e está inteiramente ligada com a satisfação do consumidor. “[...] um cliente satisfeito com o prestador de serviços perceberá um serviço de qualidade” (LAS CASAS, 2002, p. 89).

### **2.3 Atividades físicas nas academias de musculação e ginástica**

Segundo Saba (2001), a prática dos exercícios físicos vem da Pré-História, afirma-se na Antiguidade, estaciona na Idade Média e sistematiza-se nos primórdios da Idade Contemporânea. Atrrelada à preocupação do homem moderno com as questões do corpo, e ao desenvolvimento do homem em todos os seus aspectos, na tentativa de superar uma condição anterior menos favorável, surge o conceito de ginástica, baseado na ideia do pentatlo grego.

O ramo de academias de musculação e ginástica vem crescendo consideravelmente nos últimos anos, absorvendo cada vez mais profissionais de Educação Física (PEREIRA, 2004). A ginástica “[...] é o conjunto de exercícios físicos ritmados e sistematizados por meio de movimentos repetidos, para que sejam atingidos os ideais propostos” (SABA, 2001, p. 4).

Desde o seu surgimento, as academias têm absorvido um número cada vez maior de adeptos, com faixas etárias e motivos de procura diferenciados (MARCELLINO, 2003), exigindo dos profissionais de Educação Física conhecimentos que vão além dos aspectos físicos e biológicos do movimento humano.

Para a academia e a gerência, é essencial manter-se constantemente a par das novidades e tendências mercadológicas, sempre buscando o aperfeiçoamento na prestação de serviços e atendimento ao cliente (BAADE, 2003).

Contudo, além de todos os aspectos de planos de estratégias, investimentos e manutenção que uma academia necessita, é necessário manter uma contabilidade de custos apurado para evitar impactos nos resultados operacionais da empresa, como também, em todos os relatórios contábeis. O sistema de custos de uma entidade é de extrema importância para uma tomada de decisão eficaz, pois sua má gestão influencia de forma direta no lucro e preço do produto, e conseqüentemente, na permanência da empresa no mercado (SOUZA; GARVIM; PORTO; OLIVEIRA; MAIA, 2016).

## **3. METODOLOGIA**

O delineamento da pesquisa é através de um estudo de caso, onde segundo Yin (2009) representa uma investigação empírica e compreende um método abrangente, com a lógica do planejamento, da coleta e da análise de dados. No entendimento de Goode e Hatt (1979), o estudo de caso é um meio de organizar os dados, preservando do objeto estudado o seu caráter unitário:

[...] portanto, por meio do estudo do caso o que se pretende é investigar, como uma unidade, as características importantes para o objeto de estudo da pesquisa. Apresentará uma abordagem qualitativa e quantitativa, sendo que, a pesquisa quantitativa, que tem suas raízes no pensamento positivista lógico, tende a enfatizar o raciocínio dedutivo, as regras da lógica e os atributos mensuráveis da experiência humana. Por outro lado, a pesquisa qualitativa tende a salientar os aspectos dinâmicos, holísticos e individuais da experiência humana, para apreender a totalidade no contexto daqueles que estão vivenciando o fenômeno (POLIT; BE-CKER E HUNGLER, 2004, p. 201).

Quanto ao objetivo da pesquisa caracteriza-se em descritivo e exploratório. A pesquisa descritiva exige do investigador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. Esse tipo de estudo pretende descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade (TRIVIÑOS, 1987). Já a objetivo exploratório se destaca por proporcionar maior familiaridade com o

problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. A grande maioria dessas pesquisas envolve: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão (GIL, 2007).

O método utilizado é o raciocínio indutivo, que de acordo com Marconi e Lakatos (2006), indução é um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas. Portanto, o objetivo dos argumentos indutivos é levar a conclusão cujo conteúdo é muito mais amplo do que o das premissas nas quais se basearam.

Seguindo no método, para cálculo dos custos ocultos foi utilizado a metodologia desenvolvida por Son e Park, aplicando o IMPM (*Integrated Manufacturing Performance Measure*), que envolve uma medição quantitativa de elementos intangíveis. Será necessária uma adaptação deste método, visto a realidade da empresa, possibilitando uma melhor forma de expressar os resultados.

As técnicas de pesquisa utilizadas consistem em observação direta e análise de documentos contábeis e Gerenciais. A observação é uma técnica de coleta de dados para conseguir informações e utiliza os sentidos na obtenção de determinadas aspectos da realidade. Não consiste em apenas ver ou ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se desejam estudar. Contudo, de forma mais específica foi implantada a observação sistemática, onde foi utilizado de instrumentos para coleta dos dados ou fenômenos observados. Como também uma observação participante, que consistiu na participação real do pesquisador com a comunidade ou grupo (MARCONI e LAKATOS, 2006). Além da observação em equipe, onde todos observaram o mesmo, com o qual se procura corrigir as distorções que podem advir de cada investigador em particular (ANDER-EGG, 1978, p. 100).

Foram analisados documentos contábeis e gerenciais, fornecidos pela empresa, onde se destacaram os Balanços Patrimoniais com as respectivas demonstrações de resultado, relatórios de fluxo de caixa, onde foi possível a identificação e mensuração de custos ocultos nas rotinas operacionais da empresa e apontando um diferencial para a organização.

#### **4. VERIFICAÇÃO DOS DADOS E DISCUSSÃO**

Nesta subdivisão serão expostos os resultados obtidos através das análises realizadas, descrevendo o processo de prestação de serviço da Academia Beta sendo esta sua produção, onde foram evidenciados e mensurados os custos ocultos e após concluir esses cálculos estabeleceu-se os efeitos dos custos ocultos sobre a produtividade econômica.

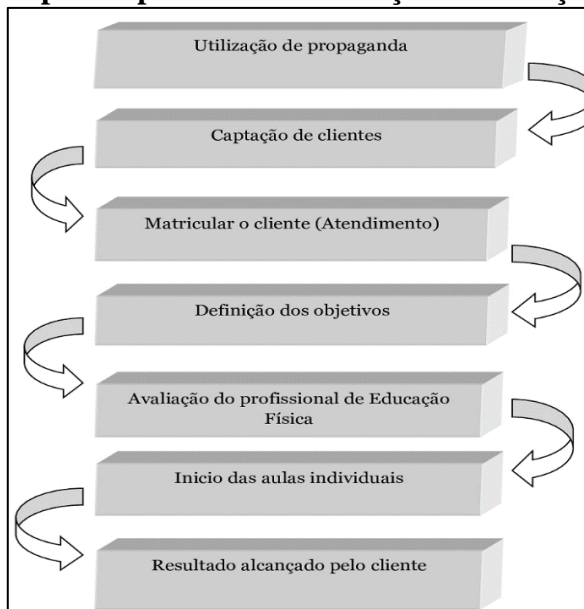
##### **4.1 Processo de Prestação de Serviço da Academia Beta**

Utilizaremos o pseudônimo “Academia Beta” para citar a empresa objeto desta pesquisa, seguindo a ética de preservação do nome. Se trata de uma micro empresa do segmento de academia que atua no mercado há mais de 2 anos, instalada na região do Cone Sul do Estado de Rondônia. A prestação de serviço desta Academia é focada em duas vertentes que podem ser exploradas por academias, que são, Musculação e Atividades Físicas. A mesma, é composta por um quadro de funcionários, respectivamente, de cinco e seis servidores, entre os anos de 2018 e 2019.

Para geração da receita operacional da academia, são destacados de forma generalizada e com maior valor agregado, gastos com: mão de obra, matéria prima, energia elétrica, depreciação e instalação.

Ressaltamos, a figura 2 abaixo que demonstra o processo de prestação de serviço da Academia Beta, e é através desse processo que foi possível identificar os custos ocultos e a partir do método de pesquisa poder quantificá-los.

**Figura 2 – Etapas do processo de Prestação de Serviço da Empresa**



**Fonte:** Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

A presente empresa utiliza por meios de propaganda para assim conseguir a captação de seus clientes. O processo de prestação do serviço se inicia após essa etapa, onde o cliente passa pelo atendimento para assim ser realizada a matrícula, para que possa constar no sistema de controle da academia e fazer parte do quantitativo de alunos ativos. Após esse procedimento é realizado a definição dos objetivos do cliente juntamente com o profissional de Educação física, onde serão definidos os alvos desejados em determinado período. Com esses objetivos definidos o cliente irá passar por uma avaliação do Profissional de Educação Física, para que sejam avaliadas suas reais condições físicas, levando em consideração os objetivos almejados e o tempo determinado para alcança-los, essa etapa do serviço é considera essencial, pois faz com que o cliente não tenha problemas futuros devido a um cronograma de exercícios que não atente sua capacidade física podendo trazer problemas de saúde futuros.

Com esses processos anteriormente descritos finalizados o cliente poderá iniciar suas aulas, seguindo seu cronograma individual. A última etapa da prestação de serviço é o resultado alcançado, isso pode variar de aluno para aluno, fazendo com que prestação de serviço de uma academia seja um processo contínuo.

#### **4.2 Verificação e cálculo dos custos ocultos**

A academia Beta, possui sua contabilidade administrada por um escritório de contabilidade, cabe a empresa enviar suas movimentações de cada período para levantar os registros contábeis por parte do escritório contábil. Com os dados contábeis e gerenciais fornecidos pela academia, depois de constantes análises e observações a campo, foi possível identificar os custos ocultos entre os anos de 2018 e 2019, anos objetos das análises.

O método utilizado para levantar e mensurar os custos ocultos é o IMPM (Integrated Manufacturing Performance Measure) desenvolvido por Son e Park (1987), todavia, foram necessárias algumas adaptações das nomenclaturas para prestação de serviço para atender a

realidade da academia Beta. A seguir, será exposto os cálculos levantados para evidenciar os custos ocultos presentes na empresa, buscando identificá-los através da ociosidade, estoque de produto acabado, absenteísmo e atestado médico.

- Ociosidade

A prestação de serviços ocorre em seis dias na semana, especificamente, de segunda-feira à sábado, durante a semana os equipamentos chegam a ser usados 14:00 horas por dia, a utilização dos equipamentos na oferta dos serviços é imprescindível para que haja a melhor performance desejada pelo cliente.

**Tabela 1- Valores Referenciais para Cálculos do Custo Oculto**

Dados	Valores/Quantidades	
	Ano 2018	Ano 2019
Custo Fixo Prestação de Serviço	R\$ 124.031,47	R\$ 165.903,74
Custo Variável Prestação de Serviço	R\$ 189.835,80	R\$ 241.252,26
Custo Prestação Serviços Totais	R\$ 313.867,27	R\$ 407.156,00
Mão-de-obra/ Total	R\$ 96.452,00	R\$ 120.005,50
Quantidade Aluno Matriculado	412	498

Fonte: Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

**Tabela 2 – Ineficiência Equipamentos na Prestação do Serviço**

Ineficiência Equipamentos (I. Equip.)	
$I. Equip. = \frac{\text{Tempo parado por dia em horas}}{24} \times 100$	$I. Equip. = 100 = 41,67\%$
24	24

Fonte: Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

O tempo de equipamentos parado durante o dia é de 240 minutos, foi considerado também o período em que os equipamentos ficam parados no período em que a academia não tem atividade, o total foi de 10:00 horas, apesar de não haver atividades na acadêmica em tempo integral, compreende-se que os equipamentos estão parados, mas poderia estar sendo utilizado, trata-se de uma capacidade disponível que não gera receita para o negócio e sofre efeito de depreciação linear. A metodologia aplicada ao custo de ociosidade é obtida através do tempo parado em horas equipamentos por ano e/ou dia, conforme Neto (2009). A fórmula abaixo quantifica os custos de ociosidade, baseado na Ineficiência dos equipamentos.

**Tabela 3 – Ociosidade**

	Ano 2018	Ano 2019
Volume médio da prestação de serviço diária (VMPSd)	1,14	1,38
Custo médio de Prestação Serviço unitário (CMPSun)	R\$ 761,81	R\$ 817,58
Tempo médio trabalhado no ano (TMTa)	360	360
Ineficiência Equip (I. Equip.)	41,67%	41,67%
Ociosidade = (VMPSd)x(CMPun)x(TMTa)x(I.In)	R\$ 130.279,93	R\$ 169.252,60

Fonte: Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

- Estoque de produto para prestação de serviço

O estoque de produto para prestação de serviços remete ao armazenamento de um produto que tem representatividade elevada no capital imobilizado, pois gera uma redução da oportunidade do capital que foi investido, estocar implica custos, como dito por Freitas (2007).



Se o valor investido no estoque fosse aplicado de outra forma, quanto se deixa de ganhar pelo fato do valor investido no estoque estar imobilizado, esse custo pode ser encontrado multiplicando o valor do estoque pela taxa mínima de atratividade para a empresa, é comum o uso de taxas de mercado financeiro como o SELIC (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia), conforme dito por Arozo (2002). Na tabela 4, utilizamos a taxa base da taxa de juros SELIC do ano de 2018 e 2019.

Assim, como também desenvolveu, Souza e Rocha (2018), que para calcular o custo oculto de estoque de produto acabado, foi utilizado o índice SELIC de um período, pois entende que se o valor do estoque fosse aplicado ele iria gerar retornos ao passo que isso não acontece quando ele está imobilizado no estoque.

**Tabela 4 – Estoque do produto acabado**

	<u>Ano 2018</u>	<u>Ano 2019</u>
Valor médio dos estoques de produto para prestação serviços (VMEPS)	R\$ 45.712,00	R\$ 62.450,00
Índice para o valor de amortização (Ind. Am.)	6,24%	5,79%
Estoque do produto Prestação de Serviço = (VMEPS) x (Ind. Am.)	R\$ 2.852,43	R\$ 3.615,86

**Fonte:** Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

- Absenteísmo

O Absenteísmo, conforme destaca Freitas (2007), corresponde às faltas no ambiente de trabalho por motivos não justificados. Neto (2009) afirma que para calcular o absenteísmo é necessário o valor do custo médio do dia trabalhado do colaborador com relação ao número médio de faltas ocorridas no período em estudo. Na tabela abaixo o valor do custo médio diário do trabalhador, foi utilizado o valor de mão-de-obra citado na tabela 1, dividido por 5 e 6, a quantidade de trabalhadores do ano de 2018 e 2019, subsequente, o valor referido está em dias na tabela abaixo.

**Tabela 5 - Absenteísmo**

	<u>Ano 2018</u>	<u>Ano 2019</u>
Valor do custo médio diário do trabalhador (VCMDT)	R\$ 53,58	R\$ 55,56
Tempo médio de afastamento em dia trabalhado (TMADT)	21	22
Absenteísmo = (VCMDT) x (TMADT)	R\$1.125,18	R\$ 1.222,32

**Fonte:** Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

- Atestado médico

Este tópico é similar ao realizado anteriormente, porém este é referente às faltas por motivos justificados, sob a apresentação do atestado médico, Neto (2009) cita que somente competem a este item as faltas justificadas por motivos de saúde.

**Tabela 6 – Atestado médico**

	<u>Ano 2018</u>	<u>Ano 2019</u>
Valor do custo médio diário do trabalhador (VCMDT)	R\$ 53,58	R\$ 55,56
Tempo médio de afastamento em dia trabalhado (TMADT)	16	26
Atestado médico = (VCMDT) x (TMADT)	R\$ 857,28	R\$1.444,56

**Fonte:** Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

Seguindo o método IMPM, na tabela 7 temos os custos oculto do período em que pesquisado encontrados na Academia Beta:

**Tabela 7 – Custos Ocultos**

	<u>Ano 2018</u>	<u>Ano 2019</u>
<b>CUSTOS</b>	<b>VALOR (R\$)</b>	<b>VALOR (R\$)</b>
Ociosidade	R\$ 130.279,93	R\$ 169.252,60
Estoque Produtos p/ Revenda	R\$ 2.852,43	R\$ 3.615,86
Absenteísmo	R\$ 1.125,18	R\$ 1.222,32
Atestado Médico	R\$ 857,28	R\$ 1.444,56
<b>TOTAL</b>	<b>R\$135.114,82</b>	<b>R\$ 175.535,34</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

#### 4.2.1 Produtividade econômica

Freitas (2007), relatou que a relação entre custos e produtividade é intrínseca e indissociável, de modo que todo aumento/redução de custos tem um efeito sobre a produtividade da entidade.

Logo, Son e Park (1987) criadores do método IMPM, dizem que a produtividade é uma medida de desempenho e fabricação que indica a eficiência de uma empresa, a produtividade não deve apenas medir o passado ou o desempenho de fabricação atual, mas que deve prevê o futuro, essa eficiência é resultado da introdução da metodologia do IMPM. Por outro lado, é possível adaptar este método para medir o desempenho nas prestações de serviços utilizando os mesmos pontos de medição, mão de obra direta, matéria prima, energia elétrica, depreciação e instalações.

Na tabela a seguir os dados apontados, são referentes ao período de 2018/2019 e estão em concordância com os documentos que foram levantados na Academia Beta e compõe os cálculos de produtividade econômica e ao final os valores serão confrontados seguindo relação da produtividade com custos oculto com a produtividade sem custo oculto.

**Tabela 8 – Valores financeiros da Empresa**

	<u>Ano 2018</u>	<u>Ano 2019</u>
<b>ITENS</b>	<b>VALOR (R\$)</b>	<b>VALOR (R\$)</b>
Receita total	R\$ 392.400,00	R\$ 479.880,00
Mão-de-obra	R\$ 96.452,00	R\$ 120.005,50
Material + Mão de obra direta	R\$ 336.205,00	R\$ 343.585,00
Energia elétrica	R\$ 4.200,00	R\$ 5.040,00
Depreciação	R\$ 10.631,47	R\$ 10.631,47
Instalações	R\$ 42.114,00	R\$ 54.867,12

**Fonte:** Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

Trazendo para a vertente nas prestadoras de serviços, Neto (2009), diz que a produtividade está associada à eficiência na utilização dos recursos na produção de um bem ou serviço, através do comparativo da utilização de recursos na entrada (input) e os resultados na saída (output). Desta maneira, pode-se dizer que a produtividade serve como uma medida de desempenho de uma empresa.

E continua relatando que, para identificar o impacto dos custos ocultos invisíveis da empresa pesquisada, são relacionados os custos ocultos e a produtividade necessária para prestar o serviço do processo observado, a partir da fórmula:

$$\text{Produtividade Econômica} = \text{Receita Total} / P_x$$

$P_x$  são os custos tangíveis apresentados na tabela 9 à baixo.

**Tabela 9 – Produtividade Econômica**

MEDIDAS	FÓRMULA	<u>Ano 2018</u>	<u>Ano 2019</u>
		ÍNDICE	ÍNDICE
Produtividade Econômica da MOI (P1)	Rt/MOD	4,07	4,0
Produtividade Econômica da MD+MOD (P2)	Rt/MP	1,17	1,40
Produtividade Econômica da Energia Elétrica (P3)	Rt/Energia Elétrica	93,43	95,21
Produtividade Econômica da Depreciação (P4)	Rt/Depreciação	36,91	45,14
Produtividade Econômica das Instalações (P5)	Rt/Instalações	9,32	8,75

**Fonte:** Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

A tabela acima demonstrou os índices de produtividade econômica para prestação do serviço, calculados com base nos custos tangíveis do processo.

#### 4.2.2 Relação entre os Custos Ocultos e a Produtividade Econômica

A fim de se obter os valores dos índices com custos ocultos e definir seu impacto na empresa, Neto (2009) diz que inicialmente deve-se identificar o percentual de cada um dos custos tangíveis sobre o custo total da prestação do serviço.

**Tabela 10 – Custos do Serviço Prestado**

ITENS	CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO EM R\$	Ano 2018	CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO EM R\$	Ano 2019
		(%)		(%)
MOI	R\$ 96.452,00	19,70 %	R\$ 120.005,50	22,47%
MD+MOD	R\$ 336.205,00	68,67%	R\$ 343.585,00	64,33%
Energia elétrica	R\$ 4.200,00	0,86%	R\$ 5.040,00	0,94%
Depreciação	R\$ 10.631,47	2,17%	R\$ 10.631,47	1,99%
Instalações	R\$ 42.114,00	8,60%	R\$ 54.867,12	10,27%
Total	R\$ 489.602,47	100%	R\$ 534.129,09	100%

**Fonte:** Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

Adaptando as nomenclaturas para a prestação de serviço, sendo a atividade que a Academia Beta fornece, para encontrar a produtividade econômica com os custos ocultos segue-se a mesma ideia que foi utilizada na apuração da produtividade econômica para a prestação do serviço sem custos ocultos, a diferença é a junção de um novo valor ao denominador, que será o custo oculto, Freitas (2007). O mesmo autor em sua pesquisa apresentou os passos, conforme segue logo abaixo:

#### Quadro 1 – Passos para encontrar a produtividade econômica com custos ocultos:

1° Determinar o percentual do custo tangível envolvido no Px;
2° Calcular esse percentual do total dos custos ocultos;
3° Aplicar esse valor ao denominador de Px e somá-lo ao custo tangível;
4° Efetuar as operações matemáticas para encontrar Px.

**Fonte:** Freitas (2007)

Seguindo os passos de Freitas (2007), o 2° passo, fará uso dos índices da tabela 10, onde os índices do custo da prestação de serviço, serão aplicados sobre o total dos custos ocultos ano 2018 (R\$ 135.114,82). Segue um exemplo com o custo tangível Mão-de-Obra Indireta, R\$ R\$ 96.452,00 x 19,70% = R\$ 26.617,62.

Sobre o 2° passo Freitas (2007) ressalta: “Dessa forma o custo oculto aplicado a fórmula de produtividade, terá a mesma proporção que o custo tangível.”

No 3º passo, o valor encontrado no 2º passo será somado ao custo tangível. Dando seguimento ao mesmo exemplo de MOI, a operação fica: R\$ 26.617,62 + R\$ 96.452,00 = R\$ 123.069,62.

O último passo para definir o índice da produtividade com custo oculto, segue o mesmo método que foi usado para encontrar o valor da produtividade sem custo oculto, então divide a Receita Total pelo valor encontrado anteriormente (R\$ 392.400,00/R\$ 123.069,62 = 3,19%).

A tabela a seguir, contém os resultados das operações realizadas com cada custo tangível.

**Tabela 11 – índice de Produtividade Econômica com custo oculto - Ano 2018**

ÍNDICE COM CUSTO OCULTO	P1	P2	P3	P4	P5
Determinar o percentual do custo tangível	19,70%	68,67%	0,86%	2,17%	8,60%
Calcular esse percentual do total dos custos ocultos	R\$ 26.617,62	R\$ 92.783,35	R\$ 1.161,99	R\$ 2.931,99	R\$ 11.619,87
Aplicar esse valor ao denominador de Px e somá-lo ao custo tangível	R\$ 123.069,62	R\$ 428.988,35	R\$ 5.361,99	R\$ 13.563,46	R\$ 53.733,87
Efetuar as operações matemáticas para encontrar Px	3,19	0,91	73,18	28,93	7,30

**Fonte:** Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

**Tabela 12 – índice de Produtividade Econômica com custo oculto - Ano 2019**

ÍNDICE COM CUSTO OCULTO	P1	P2	P3	P4	P5
Determinar o percentual do custo tangível	22,47%	64,33%	0,94%	1,99%	10,27%
Calcular esse percentual do total dos custos ocultos	R\$ 39.442,79	R\$ 112.921,88	R\$ 1.650,03	R\$ 3.493,15	R\$ 18.027,48
Aplicar esse valor ao denominador de Px e somá-lo ao custo tangível	R\$ 159.448,29	R\$ 456.506,88	R\$ 6.690,03	R\$ 14.124,62	R\$ 72.894,60
Efetuar as operações matemáticas para encontrar Px	3,01%	1,05%	71,73%	33,97%	6,58%

**Fonte:** Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

Após todas as operações necessárias, a tabela a seguir apresenta a variação dos índices da produtividade econômica sem e com os custos ocultos.

**Tabela 13 – índices de Produtividade Econômica - Ano 2018**

PRODUTIVIDADE ECONÔMICA	ÍNDICE SEM CUSTO OCULTO	ÍNDICE COM CUSTO OCULTO	VARIÇÃO (S/CO) - (C/CO)
P1	4,07	3,19	0,88
P2	1,17	0,91	0,26
P3	93,43	73,18	20,25
P4	36,91	28,93	7,98
P5	9,32	7,30	2,02

**Fonte:** Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

**Tabela 14 – índices de Produtividade Econômica - Ano 2019**

PRODUTIVIDADE ECONÔMICA	ÍNDICE SEM CUSTO OCULTO	ÍNDICE COM CUSTO OCULTO	VARIAÇÃO (S/CO) - (C/CO)
P1	4,0	3,01	0,99
P2	1,4	1,05	0,35
P3	95,21	71,73	23,48
P4	45,14	33,97	11,17
P5	8,75	6,58	2,17

**Fonte:** Dados da pesquisa- elaborado pelos autores.

## 5. CONCLUSÃO

Os resultados obtidos nessa pesquisa foram analisados utilizando o método IMPM de Son e Park (1987), com base nos dados financeiros e contábeis entre os anos de 2018 e 2019 fornecidos pela academia Beta, com o intuito de identificar, mensurar e verificar o impacto dos custos ocultos no resultado operacional. A metodologia utilizada proporcionou o alcance dos objetivos esperados para a prestação de serviço, com algumas adaptações de nomenclaturas, por se tratar de um método voltado usualmente para quantificar empresas com atividade de produção. Foi levantado os custos ocultos de: ociosidade, estoque do produto acabado, absenteísmo e atestado médico, e os impactos que esses custos geram na produtividade econômica.

Se destacou com expressividade econômica o custo oculto com a ociosidade relacionada ao tempo de não utilização dos equipamentos disponíveis para a prestações de serviço. Os equipamentos ficam parados durante dez horas do total de vinte quatro horas possíveis de trabalho, desta quantidade de dez horas, quatro horas são durante o dia, que são das onze horas da manhã às três horas da tarde, sendo que, a academia tem capacidade para operar de forma continua durante este período, para isto precisa desenvolver propostas especiais para alcance de cliente específicos para lotação deste importante horário para o negócio. Entre os horários, das vinte e três horas da noite às cinco horas da manhã não há prestação de serviço, levando em consideração que a localização da empresa é em uma região não muito populosa, e com hábitos culturais não ligados a utilização destes horários para exercício físico, realidade das academias instaladas nas pequenas e micro regiões do País, a academia Beta fica impossibilitada de prestação de serviço vinte e quatro horas por dia. Pode ser sugerido nesta realidade a busca de otimização do tempo, como por exemplo, realizar campanhas promocionais que iniciem o despertamento da ocupação da academia no horário das quatro e cinco horas da manhã, minimizando assim a representatividade deste impacto de custo oculto nos resultados.

A representatividade de equipamentos parados por defeito nos horários de pico da prestação de serviço na academia Beta é outra importante constatação na pesquisa, isto por não existir um planejamento básico de manutenção programada e que toma relevante representação no total dos custos ocultos com ociosidade. A ausência de um programa de manutenção preventiva, ocupando os intervalos de não utilização dos equipamentos para realização de tal manutenção aponta ser uma ótima oportunidade para otimização de custos ocultos, destaca-se que a empresa comparando o ano de 2019 e 2018 apresenta um crescimento na carteira de clientes, elemento que sinaliza para maior ocupação dos equipamentos o que representa maior desgaste destes equipamentos, elemento que sinaliza para maior necessidade de manutenção.

Como sendo a atividade principal da academia Beta a prestação de serviço de atividades físicas, o custo oculto com estoque do produto acabados para comercialização não representa impacto relevante no negócio, como oportunidade a empresa pode reavaliar as condições e oportunidades de ampliação de produtos para comercialização visando a colaboração com o resultado do negócio.

O custo oculto com absenteísmo, que representa as ausências no trabalho sem justificativas e as faltas justificadas apontam estarem controlados na empresa, pois representam baixo impacto nos resultados tanto para o ano de 2018 como para o ano de 2019, mas é oportuno sinalizar que o acompanhamento desta ocorrência deve ser periodicamente analisadas considerando que seus reflexos podem gerar impactos que a médio e longo prazo podem comprometer a qualidade da prestação do serviço e gerar impactos relevantes na satisfação dos clientes levando a impactos nos resultados da empresa.

Destacamos como limitações do estudo a ausência de controles gerenciais que garantam informações mais assertivas e o método utilizado na pesquisa, que prioritariamente, dá ênfase para a linha de produção e buscamos aplicá-lo para a análise em uma prestadora de serviço, observamos que de modo geral foi alcançado o atendimento aos objetivos propostos na pesquisa, contudo reconhecemos que há variáveis que podem apresentar e/ou sofrer alteração com a aplicação de outras metodologias com ênfase específicas a prestação de serviço. Recomendamos para pesquisas futuras que seja aplicado para o segmento de academias outros métodos para mensurar os custos ocultos e compará-los com o presente método apresentado neste trabalho o que certamente permitirá análises mais detalhadas.

## REFERÊNCIAS

ANDER-EGG, E. **Introducción a las técnicas de investigación social: para trabajadores sociales**. 7. ed. Buenos Aires: Humanitas, 1978.

BAADE, C. R. **Administração e marketing na atração e manutenção dos alunos em academias**. 2003, 39f, Monografia de Graduação do Curso de Licenciatura em Educação Física. Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, 2003.

FREITAS, J. B.; SEVERIANO FILHO, C. **Apreciação dos custos ocultos do processo sucroalcooleiro em uma usina de álcool na Paraíba**. Revista Gestão Industrial. v. 3, n. 1, p. 52- 63, 2007.

FREITAS, J. B. de. **Estudo sobre a relevância dos custos ocultos na produtividade econômica de uma empresa do sub-setor sucroalcooleiro da agroindústria**. João Pessoa, PB. 2007. 105f. Originalmente apresentada como dissertação de mestrado, Universidade Federal da Paraíba - UFPB, João Pessoa, 2007.

FREITAS, João Batista de; SEVERIANO FILHO, Cosmo. **Apreciação dos custos ocultos do processo Sucroalcooleiro em uma usina de álcool na Paraíba**. Revista Gestão Industrial. v. 03, n. 01: p. 52-63, 2007.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIMENEZ, L. **Gestão de custos ocultos: o papel dos administradores na produção da lucratividade perdida**, 2010. Disponível em <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/gestao-dos-custos-ocultos-o-papel-dos-administradores-na-recuperaçao-da-lucratividade-perdida/48500/>> Acesso em 17 de abr. 2020.

GOODE W. J.; HATT P. K.; **Métodos em pesquisa social**. 5ª ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1979.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: 2006.

LAS CASAS, A. L. **Marketing de serviços**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

MARTIS, E.; **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCELLINO, N. C. **Academias de ginástica como opção de lazer**. Revista Brasileira Ciência e Movimento, Brasília, v. 11, n. 2, p. 49-54, 2003.

MARQUES F. J. M.; VILLAR M. A.; SEVERIANO F. C. **O posicionamento do Planejamento e Controle da Produção**: PCP em uma indústria alimentícia. XIII SIMPEP - Bauru, SP, Brasil, 6 a 8 de novembro de 2006.

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

MARX, K. **O Capital**. São Paulo: Nova Cultural, 1867.

NETO, C. P. **Uma contribuição na identificação dos custos ocultos na produção de uma indústria de cerâmica**. 2009. 106 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter – Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis: UnB/UFRN, João Pessoa, 2009.

PEREIRA, J. L. **Academia de ginástica: Onde estamos e para onde vamos?** In: A Educação Física e Suas Amplitudes, 10º v. Federação das Associações dos Profissionais de Educação Física do Paraná – FAPEF/PR, 2004, p. 93.

POLIT, D. F.; BECK, C. T.; HUNGLER, B. P. **Fundamentos de pesquisa em enfermagem: métodos, avaliação e utilização**. Tradução de Ana Thorell. 5. ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.

POLIT, D. F.; BECK, C. T.; HUNGLER, B. P. **Fundamentos de pesquisa em enfermagem: métodos, avaliação e utilização**. Trad. de Ana Thorell. 5. ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.

PORTO W. S., GARVIM G. L. P. S. R., SOUZA J. A., OLIVEIRA D. L., MAIA E. F. S., **Desvelando o impacto dos custos ocultos da qualidade não conforme**. XXII Congresso Brasileiro de Custos – Recife: PE, 2016.

ROJAS, P. N. C. **Aderência aos Programas de Exercícios Físicos em Academias de Ginástica na Cidade de Curitiba – PR**. 2003. 203 f. Dissertação (Mestrado em Educação Física). Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2003.

SABA, F. **Aderência à prática de exercício físico em academias**. São Paulo: Manole, 2001.

SANTOS, J. S. **Custos ocultos no processo de instalação de elevadores OTIS VF1**. 2003. Monografia (Especialização em Engenharia de Produção)-Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2003.

SAVALL, H. ZARDET, V. **Mastering hidden costs and socio-economic performance**. Charlotte: Information Age Publishing, 2008.

SAVALL, H.; ZARDET, V. **Mâtriserlescoûts et les performances cachés**. Paris: Economica, 1991.

SON, Y. H. **A framework for modern manufacturing economics**. International Journal of Production Research. Universidade de Auburn, Auburn, Alabama, EUA. v. 29, n. 12, 1991.

SOUZA J. A.; POIANI K. M. S.; PORTO W. S.; RAMOS E. G.; SOUZA I. C. G. **Análise dos custos ocultos na produção de queijo muçarela em uma cooperativa no conesul de Rondônia**, XXIV Congresso Brasileiro de Custos – Florianópolis, SC, Brasil, 15 a 17 de novembro de 2017.

SOUZA, J. A. de.; ROCHA, M. E. M. da. **A geração dos custos ocultos: a geração dos custos ocultos: um estudo sobre essa vertente como um dos fatores de redução do lucro**. XXV Congresso Brasileiro de Custos – Vitória, ES, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2018.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.