



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
CENTRO DE ENGENHARIAS
DEPARTAMENTO DE ENGENHARIAS E CIÊNCIAS AMBIENTAIS
CURSO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

JOSIÉLIO MAIA DANTAS

**ANÁLISE DE CUSTOS DE UM CENTRO DE BELEZA E ESTÉTICA EM
MOSSORÓ: UM ESTUDO DE CASO**

MOSSORÓ-RN

2019

JOSIÉLIO MAIA DANTAS

**ANÁLISE DE CUSTOS DE UM CENTRO DE BELEZA E ESTÉTICA EM
MOSSORÓ: UM ESTUDO DE CASO**

Monografia apresentada a Universidade Federal Rural do Semi-árido - UFERSA, do Departamento de Engenharias e Ciências Ambientais do Centro de Engenharias, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Engenharia de Produção.

Orientador: Prof. Esp. Fernando Silvério Menezes de Oliveira

MOSSORÓ-RN

2019

© Todos os direitos estão reservados a Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do (a) autor (a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tomar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu (a) respectivo (a) autor (a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

D192a Dantas, Josiélio Maia.
Análise de custos de um centro de beleza e
estética em Mossoró: um estudo de caso / Josiélio
Maia Dantas. - 2019.
68 f. : il.

Orientador: Fernando Silvério Menezes de
Oliveira.

Monografia (graduação) - Universidade Federal
Rural do Semi-árido, Curso de Engenharia de
Produção, 2019.

1. Gestão de Custos. 2. Métodos de Custeio. 3.
Análise de Custo/Volume/Lucro. 4. Formação do Preço
de Venda. I. Oliveira, Fernando Silvério Menezes
de, orient. II. Título.

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

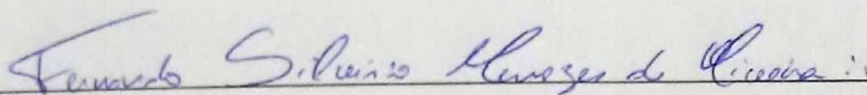
JOSIÉLIO MAIA DANTAS

**ANÁLISE DE CUSTOS DE UM CENTRO DE BELEZA E ESTÉTICA EM
MOSSORÓ: UM ESTUDO DE CASO**

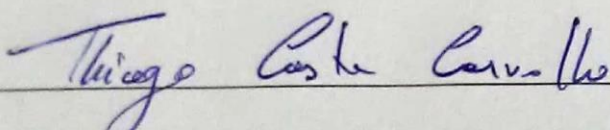
Monografia apresentada a Universidade Federal Rural do Semi-árido - UFERSA, do Departamento de Engenharias e Ciências Ambientais do Centro de Engenharias, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Engenharia de Produção.

APROVADA EM: 13/01/2019

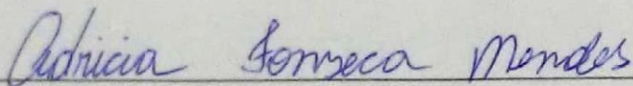
BANCA EXAMINADORA



Prof. Esp. Fernando Silvério Menezes (Orientador) - UFERSA



Prof. Me. Thiago Costa Carvalho (Primeiro membro) - UFERSA



Eng.^a Ma. Adricia Fonseca Mendes (Segundo membro- externo) - UFRN

Dedico este trabalho a minha mãe, Hélia Regina Maia Dantas, a meu pai, José Maria Dantas da Silva e minha esposa, Rosângela Saldanha Oliveira que ao longo desses anos de estudo, sonharam tanto com esse momento além de sempre torcerem pelo meu sucesso pessoal, profissional e acadêmico.

AGRADECIMENTOS

A Deus por sempre ter sido meu refúgio, minha fortaleza, socorro bem presente na hora da angústia, por agir de maneira sobrenatural em momentos decisivos da minha vida, por enviar pessoas para fazer parte da minha vida que são como anjos, além de me conceder sabedoria necessária para realização dos meus objetivos.

Aos meus pais, José Maria Dantas da Silva e Hélia Regina Maia Dantas, pelo apoio, orações, amor, dedicação, incentivo, preocupação, conselhos e pelos investimentos relacionados aos meus estudos.

À minha esposa, Rosângela Saldanha Oliveira, pela paciência, carinho, atenção e, principalmente, pela compreensão, incentivo e conselhos durante esta jornada de dedicação quase que exclusiva para a realização deste trabalho.

Aos meus familiares, tios, avós e à minha madrinha, Maria Marlene da Silva, que torceram por esta minha conquista e tiveram ao meu lado sempre.

Ao meu orientador, Prof. Esp. Fernando Silvério Menezes de Oliveira, pela orientação, pelas críticas construtivas, sugestões e conselhos que acrescentaram de maneira significativa este trabalho.

Aos membros da banca, Prof. Me. Thiago Costa Carvalho e a Eng.^a Ma. Adricia Fonseca Mendes por disponibilizarem seu tempo e pelas contribuições dadas, para conclusão desta pesquisa.

A todos os professores da UFERSA, que contribuíram na minha formação acadêmica.

Aos funcionários e os proprietários do Centro de Beleza e Estética, pela simpatia e esforços prestados para realização da pesquisa.

Aos amigos que fiz no transcorrer desses anos de curso, aos colegas de curso pela troca de experiências durante a vida acadêmica e a todos aqueles que contribuíram direta ou indiretamente para que esse trabalho fosse realizado.

“Pois, quem de vós, querendo construir uma torre, não começa por sentar-se para calcular o preço e ver se possui com o que acabar?”

Lucas 14:28

RESUMO

Dentro do setor de serviços, o segmento de estética e beleza tem apresentado um constante crescimento além de ser um mercado bastante competitivo. Neste contexto, o presente trabalho apresentou os custos, despesas, além de informações para melhor tomada de decisão como: ponto de equilíbrio, margem de contribuição e margem de segurança, bem como a formação do preço de venda orientativo através do índice *mark-up*, relacionados a uma clínica de beleza e estética da cidade de Mossoró-RN, com o objetivo de estabelecer o sistema de custeio por absorção e de modo complementar o direto/variável capaz de apoiar a elaboração de uma estratégia de precificação dos serviços, além de avaliar a lucratividade, bem como, auxiliar o controle e gerenciamento dos custos por parte da gestão. Para isso, foi feito um estudo de caso utilizando uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa através de documentos fornecidos pela empresa além de dados provenientes do software de gestão por ela utilizado, bem como, por meio de entrevistas informais aplicadas ao sócio e seus colaboradores. Os resultados deste estudo apontam que 14 serviços são os que mais impactam o faturamento. Dentre esses os serviços de manutenção de alongamento capilar, escova tradicional e manutenção de prótese capilar são os mais lucrativos com custos unitários respectivamente de R\$ 81,95, R\$ 17,58 e R\$ 18,50. A pesquisa contribuiu para os gestores do salão de beleza buscar a melhor estratégia de custos, estabelecendo um diferencial competitivo, consequentemente, gerando um maior entendimento sobre as necessidades de sua empresa, bem como de seus clientes, para que assim possa atingir a excelência na prestação dos serviços.

Palavras chaves: Gestão de Custos. Métodos de Custeio. Análise de Custo/Volume/Lucro. Formação do Preço de Venda.

ABSTRACT

Within the service sector, the aesthetics and beauty segment has been growing steadily and is a very competitive market. In this context, the present study presented the costs, expenses, as well as information for better decision making as: breakeven point, contribution margin and safety margin, as well as the formation of the orientative selling price through the mark-up index, related to a beauty and aesthetic clinic in the city of Mossoró-RN, with the objective of establishing the absorption costing system and complementing the direct / variable costing system able to support the elaboration of a service pricing strategy, besides evaluating profitability, as well as assisting the control and management of costs by the company's management. For this, it was made a case study using descriptive research with a quantitative approach through documents provided by the company and data from the management software used by it, as well as through informal interviews applied to the partner and their employees. The results of this study indicate that 14 services are the ones that most impact revenues. Among these the services of maintenance of hair extension, traditional brush and maintenance of the prosthesis are the most profitable with unit costs of R\$ 81.95, R\$ 17.58 and R\$ 18.50 respectively. The research contributed to beauty salon managers seeking the best cost strategy, establishing a competitive differential, thus generating a greater understanding about the needs of your company, as well as your customers so that they can achieve excellence in the rendering of services.

Keywords: Costs management. Costing Methods. Cost /Volume/Profit Analysis. Sales Price Formation.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	TEMA DE PESQUISA E FORMULAÇÃO DOS PROBLEMAS	10
1.2	JUSTIFICATIVA.....	10
1.2.1	O setor de estética e beleza	11
1.3	OBJETIVOS.....	13
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1	IMPORTÂNCIA DA GESTÃO E ANÁLISE DE CUSTOS	14
2.2	DEFINIÇÕES E CONCEITOS	14
2.3	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	15
2.4	MÉTODOS DE CUSTEIO	18
2.4.1	Custeio por absorção	18
2.4.2	Custeio por departamentos	19
2.4.3	Custeio direto ou variável	21
2.5	CURVA ABC OU DIAGRAMA DE PARETO	22
2.6	ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO.....	23
2.6.1	Margem de contribuição	23
2.6.2	Ponto de equilíbrio.....	24
2.6.3	Margem de segurança.....	26
2.7	FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA	28
2.7.1	Taxa de marcação (<i>Mark-up</i>).....	28
3	METODOLOGIA	29
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	29
3.2	DESCRIÇÃO DA EMPRESA.....	30
3.3	COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	31
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	34
4.1	APLICAÇÃO DO DIAGRAMA DE PARETO	34
4.2	LEVANTAMENTO E CLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS DA EMPRESA	37
4.2.1	Apuração dos custos diretos.....	37
4.2.2	Cálculo da depreciação.....	38
4.2.3	Levantamento dos gastos mensais	40
4.3	CUSTEIO POR ABSORÇÃO	43
4.4	ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO.....	47

4.5	FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA ORIENTATIVO	52
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
	REFERÊNCIAS	59
	APÊNDICES.....	61

1 INTRODUÇÃO

Na parte introdutória desta pesquisa é apresentado o tema da pesquisa, a formulação do problema, a justificativa, as hipóteses e os objetivos.

1.1 TEMA DE PESQUISA E FORMULAÇÃO DOS PROBLEMAS

A presente pesquisa tem como tema a análise dos gastos (custos e despesas) de um centro de beleza e estética localizado em Mossoró/RN. A empresa que foi analisada não utiliza nenhuma ferramenta de gestão que forneça informações a respeito da formação dos custos de suas atividades. Além disso, não possui controle de seus custos, com isso não tem ideia se está obtendo lucros ou não. Outro problema reside na falta de um sistema de custeio que capacite o gestor da empresa saber quanto cada um de seus serviços custa e os precificar de maneira correta.

Logo, nesta pesquisa foram formulados os seguintes problemas de pesquisa e suas respectivas hipóteses:

- Problema 1: Quais os serviços que mais impactam no faturamento da empresa estudada?
- Problema 2: Quais são os gastos dos serviços que mais impactam no faturamento da empresa estudada?
- Problema 3: Os serviços prestados pela empresa estudada estão gerando lucro? Os preços estão adequados?
- Problema 4: O pró-labore do proprietário está definido?

1.2 JUSTIFICATIVA

No contexto atual, as empresas estão enraizadas em um ambiente econômico globalizado onde a preocupação está voltada a seus fatores de produção. Desse modo, gera-se uma busca constante por sistemas, mecanismos, procedimentos e técnicas que colaborem para otimização da gestão, de forma que possam se manter competitiva em mercados de alta

concorrência. Este tipo de ambiente estabelece o fornecimento de informações relevantes que estejam relacionadas a custos, desempenhos, processos, produtos, serviços e clientes (WERNKE, 2010).

Já segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2012, p. 1) “Na guerra pela sobrevivência no mundo dos negócios, é imprescindível o perfeito gerenciamento dos ganhos, em uma extremidade, e dos custos e despesa, na outra”.

1.2.1 O setor de estética e beleza

O setor de estética e beleza está entre um dos que mais crescem no país. De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), aproximadamente 350 mil salões de beleza são registrados no Brasil, sendo que 290 mil são microempreendedores individuais (MEI). Além disso, 7 mil novos empreendimentos surgem na área de beleza a cada mês no Brasil (ABNT; SEBRAE, 2016).

Segundo dados de pesquisas feitas em 2013 pela Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (ABIHPEC) estima-se que os gastos, em especial, das brasileiras, com produtos relacionados à higiene pessoal e beleza (principalmente, cabeleireiros e manicures) giram em torno de R\$ 60 bilhões/ano. Já em uma pesquisa quantitativa, realizada com 1300 mulheres de 44 cidades de todas as regiões do Brasil, verificou-se que 60% das mulheres vão ao menos uma vez ao mês aos salões de beleza, independentemente do seu poder aquisitivo (ABIHPEC, 2016).

Segundo informações mais recentes da ABIHPEC, o setor de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos é considerado essencial além de ter sua relevância representada em todo País, uma vez que está presente na rotina de milhares de consumidores brasileiros. Em dezembro de 2017, o Brasil registrou 2.718 empresas atuantes neste setor (ABIHPEC, 2018). A Figura 1 demonstra o crescimento do mercado nos últimos 10 anos.

Figura 1: Mercado: oportunidades de trabalho.

OPORTUNIDADES DE TRABALHO												
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	% CRESCIMENTO 10 ANOS	% CRESCIMENTO MÉDIO 10 ANOS
INDÚSTRIA	102,2	104,4	111,6	120,9	122,8	126,0	126,0	122,2	118,3	120,5	23,4	2,1
FRANQUIA	141,3	148,7	159,8	174,1	188,1	195,6	200,7	214,2	214,6	221,0	64,3	5,1
CONSULTORIA VENDA DIRETA	2.691,0	2.893,6	3.444,8	3.791,5	3.897,7	4.053,6	4.053,6	4.140,0	4.140,0	3.991,0	65,2	5,2
SALÕES DE BELEZA	815,2	867,1	913,1	1.022,7	1.145,4	1.205,0	1.205,0	1.280,0	1.300,0	1.333,3	72,2	5,6
TOTAL	3.749,7	4.013,8	4.629,3	5.109,2	5.354,0	5.580,2	5.585,3	5.756,4	5.772,9	5.665,8	65,5	5,2

Fonte: ABIHPEC (2018)

A Figura 1 apresenta a evolução do mercado, onde os salões de beleza estão inseridos, referente aos últimos 10 anos, totalizando a evolução da indústria, franquia, consultoria de venda direta e os salões de beleza. Vale ressaltar que os salões representam o maior crescimento médio dos últimos dez anos, com 5,6%.

Em relação aos empregos diretos, o setor apresentou uma queda em 2015 e 2016, no entanto, voltou a apresentar crescimento pelo 2º ano consecutivo e segue em expansão. De 2017 para 2018 houve um aumento de 4,3% nos empregos diretos ligados ao setor (ABIHPEC, 2019). Perante a economia brasileira pode-se dizer que é um dos segmentos mais dinâmicos, unido para expandir segundo as necessidades de um mercado cada vez mais consciente sobre a importância dos cuidados pessoais, em busca de prevenir doenças e promover sensação de bem-estar.

Com isso, diante do forte crescimento e da competitividade que o setor tem vivido é de suma importância um gerenciamento de custos eficiente, com o intuito de conhecer todas as despesas e custos envolvidos no processo de prestação de serviços de um centro de estética e beleza, desse modo permitindo estabelecer o preço como diferencial frente aos concorrentes, atendendo as necessidades dos clientes e atraindo novos.

Dessa forma, o trabalho se justifica, pois, buscou a adequada apuração e análise dos custos relacionados à produção dos serviços prestados pela empresa em estudo, além do auxílio no controle e gerenciamento dos custos e despesas, para que os gestores desta

organização venham tomar as melhores decisões estratégicas, imprescindíveis a sobrevivência do negócio. Aliado a isso, observa-se o interesse pessoal do autor no aprofundamento do conteúdo relacionado à gestão de custos.

1.3 OBJETIVOS

Este trabalho tem como objetivo geral determinar os custos e despesas dos serviços que mais impactam no faturamento de um centro de beleza e estética localizado no município de Mossoró-RN.

Dessa maneira, dentro do objetivo principal acima citado traçaram-se os seguintes objetivos específicos:

- Verificar os serviços que mais impactam no faturamento da empresa em estudo;
- Identificar e classificar os custos e despesas envolvidos na empresa em estudo;
- Analisar os indicadores de custo, volume e lucro para contribuir com a tomada de decisão gerencial da empresa;
- Verificar a adequação dos atuais preços de venda praticados pela empresa em relação aos seus gastos apresentados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 IMPORTÂNCIA DA GESTÃO E ANÁLISE DE CUSTOS

A gestão de custos bem como a análise de custos são ferramentas indispensáveis para as empresas que possuem o objetivo de obter o máximo de lucro nos seus serviços e produtos. Segundo Bruni (2009, p.20) “a análise de custos, preços e valores consiste em algumas das mais nobres e importantes tarefas da administração financeira”.

A análise de custos possui cunho estratégico no processo de tomada de decisões, atividade intrínseca a processos gerenciais, como formação de preço, redução de custos, otimização da produção, valorização de estoques, entre outros (BRUNI, 2009).

Desta forma, o conhecimento dos custos é vital para saber se um dado preço de um serviço ou produto é rentável ou não. No processo gerencial a análise de custos proporciona controle e melhores decisões para os gestores.

2.2 DEFINIÇÕES E CONCEITOS

A palavra custos trata de uma expressão polivalente, pois envolve profissionais de contabilidade e finanças. Uma das explicações para isto está atrelada ao fato de que o processo de registro e gestão de custos estaria localizado na interseção de duas contabilidades: a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial (BRUNI, 2009).

Segundo Bruni (2009), a contabilidade financeira focaliza-se nas leis, normas além de possuir objetivos fiscais com nitidez sendo de caráter obrigatório para entidades que são estabelecidas legalmente. Já a contabilidade gerencial está focada no suprimento de informações relevantes ao processo de tomada de decisões na empresa.

Para Martins (2010) a contabilidade de custos pode ser encarada como uma forma eficiente de auxiliar no desempenho gerencial. Sendo as duas funções relevantes dessa contabilidade: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões.

Para melhor entendimento dos custos, se faz necessário o conhecimento de determinados conceitos básicos relacionados a este assunto. Algumas definições são dadas a seguir: gasto, custo, despesa, investimento, perdas, desperdícios.

Segundo Bruni (2009) e Martins (2010), gastos consistem no sacrifício financeiro que a empresa tem para a obtenção de um produto ou serviço, e só existem quando há o reconhecimento contábil da dívida. Os gastos podem ser: custos, despesas, investimentos, perdas e desperdícios.

De acordo com Bruni (2009), os custos representam os gastos que estão diretamente relacionados com o processo de produção de bens.

Segundo Bornia (2002), despesa é o valor gasto pela empresa com insumos para o seu funcionamento, mais que não esta relacionada diretamente com a fabricação dos seus produtos ou serviços.

Souza e Clemente (2007) apresentam que investimento pode ser uma maneira de manter a empresa competitiva ou melhorar sua rentabilidade no mercado. Para isto a empresa investe uma parte de seus lucros em pesquisa, novas tecnologias, novas estratégias que aumente seu poder competitivo.

Segundo Martins (2010), perda normalmente é caracterizada como o valor dos insumos consumidos de forma anormal e involuntária. São itens não considerados operacionais e não relacionados com os custos de fabricação, sendo ocasionais e indesejados.

Conforme Bornia (2002), desperdício é o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa e nem são necessário ao trabalho efetivo.

Deste modo, tais definições e conceitos são comumente empregados quando se discute o processo de formação de custos e preços sendo abordados na contabilidade de custos.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Podem existir várias classificações para custos, assim como são utilizados vários conceitos para diferenciar custos, algumas formas de classificar são quanto à facilidade de alocação e a variabilidade (BORNIA, 2002).

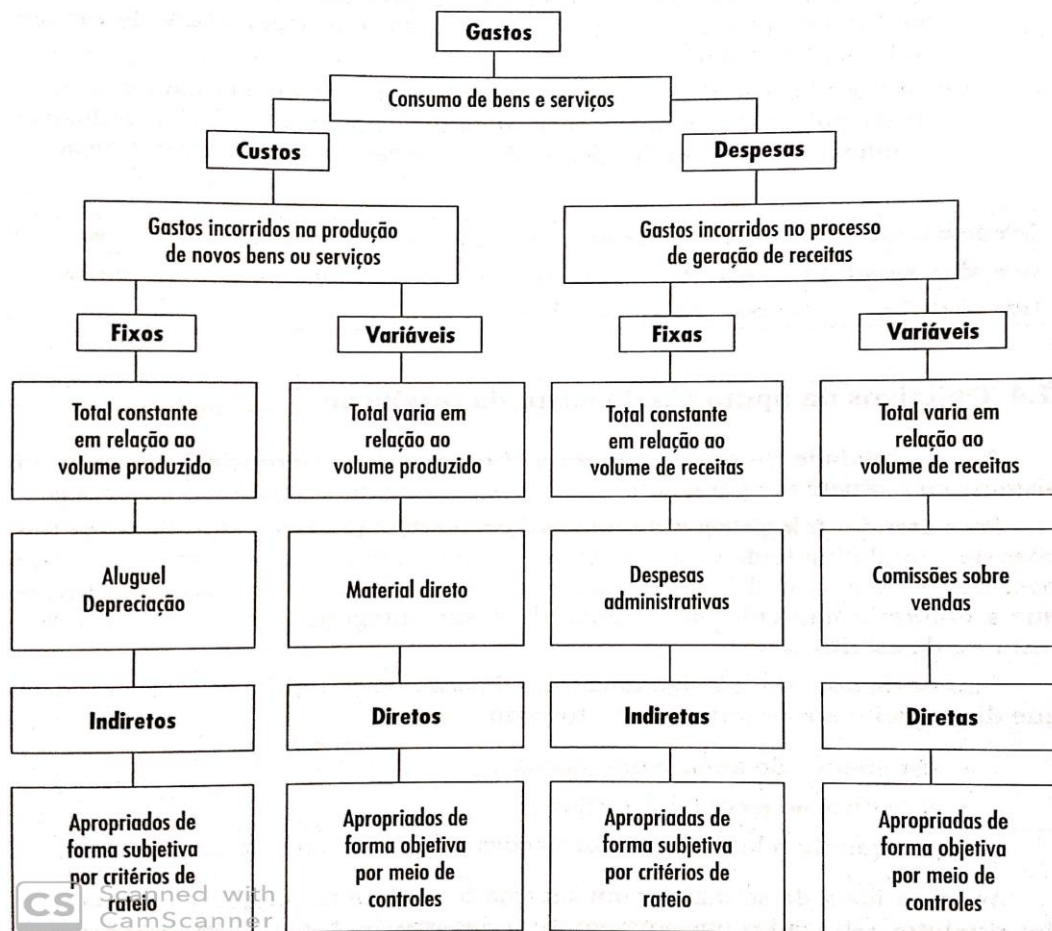
Os custos diretos podem ser incluídos de maneira direta no cálculo dos produtos. Uma vez que estão atrelados aos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão-de-obra direta. Estes custos são mensuráveis de maneira objetiva, não exigindo a necessidade de fazer rateio (BRUNI, 2009).

Já os custos indiretos não estão ligados diretamente a produção, são aqueles incorridos dentro do processo de fabricação, mas que necessitam de rateio para ser alocado. De acordo com Wernke (2008) são os gastos que não podem ser alocados de forma direta e objetiva aos produtos.

Os custos podem ainda ser classificados quanto ao volume de produção como fixos ou variáveis. Os custos fixos são aqueles que não sofrem alterações de acordo com o volume produzido pela empresa, então os custos fixos independem do nível de atividade da empresa num determinado período (BORNIA, 2002).

Ainda, de acordo, com Bornia (2002), ao contrário dos custos fixos, os variáveis estão intimamente ligados com o volume de produção, quanto maior o nível de produção da empresa maior será o custo variável. A seguir a Figura 2 apresenta um esquema que resume a classificação mencionada nos tópicos anteriores.

Figura 2: Resumo geral da classificação dos gastos.



Fonte: Perez Jr.; Oliveira e Costa (2012)

A Figura 2 exhibe de maneira sucinta as classificações que envolvem a contabilidade de custos. Vale complementar que os gastos variáveis, por questão de natureza, são quase sempre diretos. No entanto, por questões práticas, boa parte sofre apropriação de forma indireta, pois a classificação dos gastos depende, principalmente, do objetivo de sua utilização e não somente de sua natureza (PEREZ Jr., OLIVEIRA e COSTA 2012).

Desta forma, as classificações dos custos abordadas neste tópico foram destacadas quanto à facilidade de alocação ou apropriação além do comportamento em relação ao volume. Sabendo-se que a depender do interesse e da metodologia empregada existem diferentes classificações de custos empregadas na contabilidade de custos.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

2.4.1 Custeio por absorção

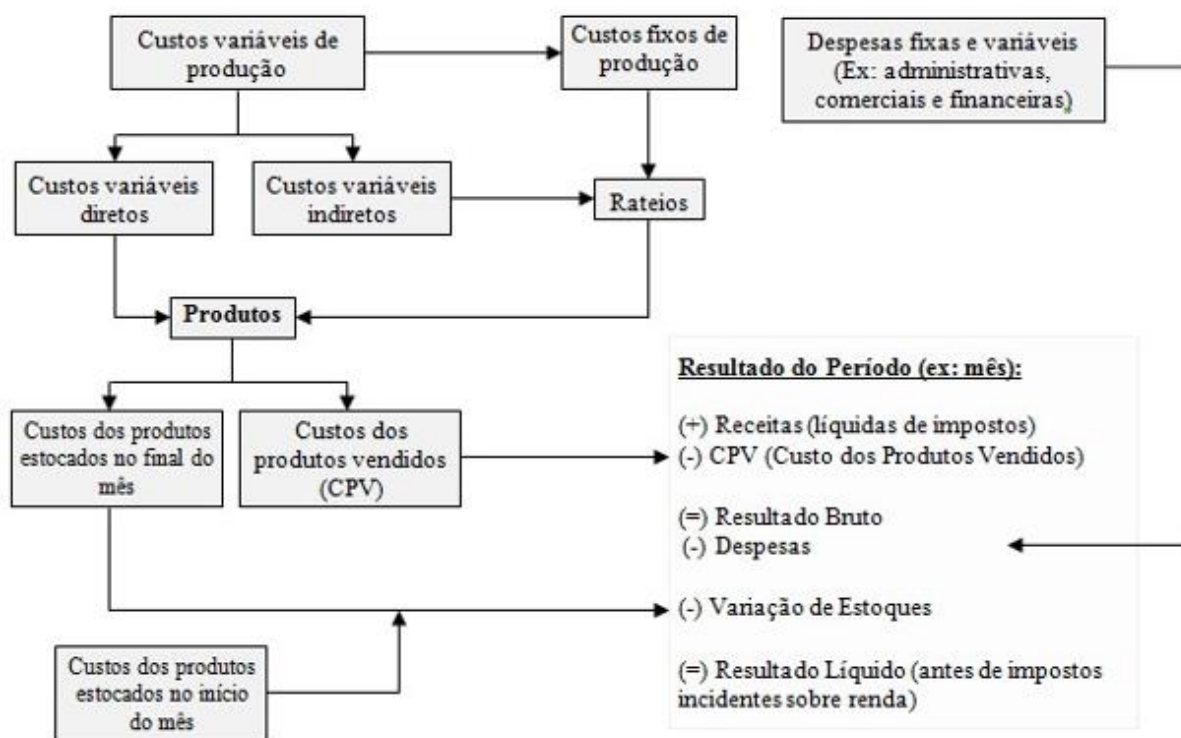
O custeio por absorção é o método mais tradicional de custeio, além de ser empregado quando se busca atribuir valores de custos aos produtos ou serviços, atribuindo ainda uma parte dos custos indiretos, ou seja, esse método se apropria de todos os custos de produção quer sejam diretos ou indiretos através de critérios de rateio (WERNKE, 2008).

De acordo com Bruni (2010) a classificação do sistema de custeio por absorção ocorre quando os custos indiretos são transferidos aos produtos ou serviços com a utilização do rateio com o objetivo de melhorar a análise da rentabilidade dos diferentes produtos ou serviços. Ainda segundo ele, a partir deste método de custeio a apuração do resultado pode ser feita mediante a comparação entre receitas, custos dos produtos ou serviços vendidos e despesas incorridas.

Segundo Bornia (2002) no custeio por absorção a totalidade dos custos tanto fixos quanto variáveis são distribuídos aos produtos. Além disso, este método possui uma relação com a avaliação de estoques, deste modo, a contabilidade de custos seria um apêndice da contabilidade financeira, uma vez que é capaz de gerar informações para usuários externos a empresa.

Segundo Martins (2010) o método de custeio por absorção é utilizado, obrigatoriamente no Brasil, para fins fiscais, tributários bem como para avaliação de estoques. Sabendo-se que o Imposto de Renda costumeiramente faz uso deste método. A seguir, a Figura 2 exemplifica o esquema de custeio por absorção.

Figura 2: Custeio por absorção



Fonte: Saraiva Júnior (2014) adaptado de Martins (2010).

Na Figura 2, nota-se que este método de custeio ocorre em 3 passos básicos formados pela: separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos e pela apropriação dos custos indiretos e fixos por meio de rateio.

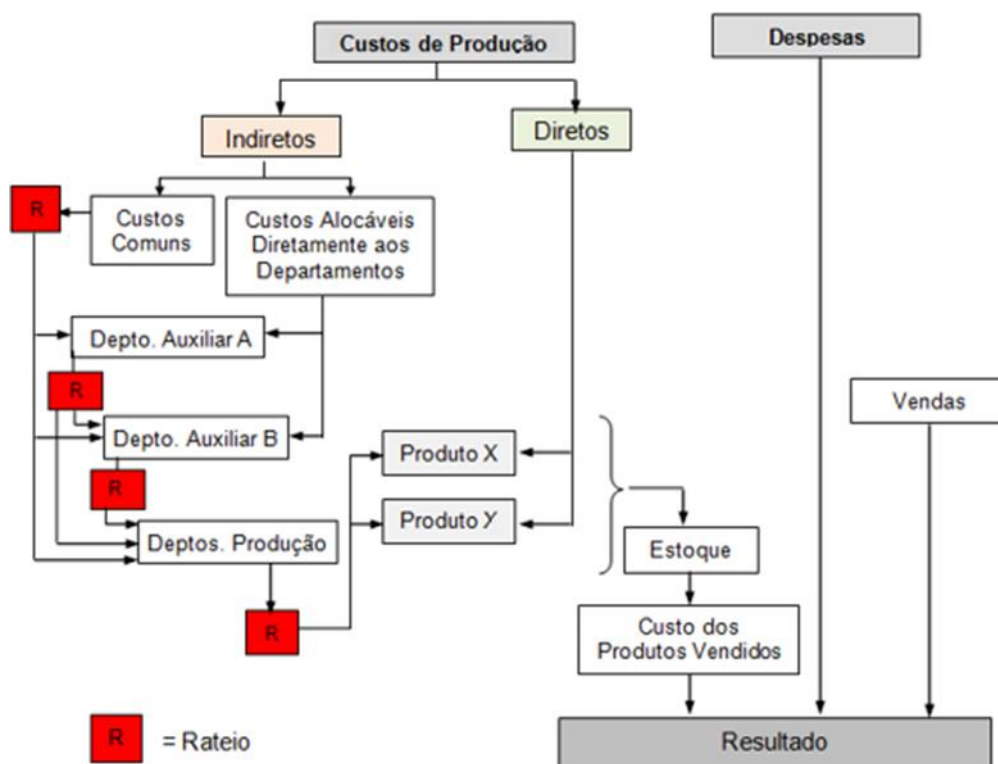
2.4.2 Custeio por departamentos

De acordo com Hernandez (2012) departamentalizar significa dividir a empresa em áreas diferentes, conforme as atividades desenvolvidas em cada uma dessas áreas, chamadas de departamentos, setores, centros de custos ou ainda centro de despesas. Os custos indiretos são apropriados ao departamento, que quase sempre é um centro de custos, para em um segundo momento serem apropriados aos produtos fabricados ou serviços prestados.

Segundo Martins (2010) em algumas situações podem existir vários centros de custos inseridos em um único departamento. Logo, um centro de custos é definido como uma unidade de acumulação mínima de custos indiretos. Sendo que o mesmo deve possuir uma estrutura de custos homogênea além de estar em um único local e proporcionar meios de coleta de dados de custos.

Conforme Bruni (2010) o custeio por departamentos permite a melhoria dos rateios realizados, gerando dados mais precisos. Para ele, na departamentalização, todos os custos indiretos são transferidos de modo indistintos aos produtos, após a aplicação deste tipo de custeio alguns dos custos indiretos são alocados apenas alguns dos produtos fabricados e não a todos, sem distinção. A Figura 3 traz um esquema de custeio por departamentos.

Figura 3: Esquema de Custeio por Departamentos



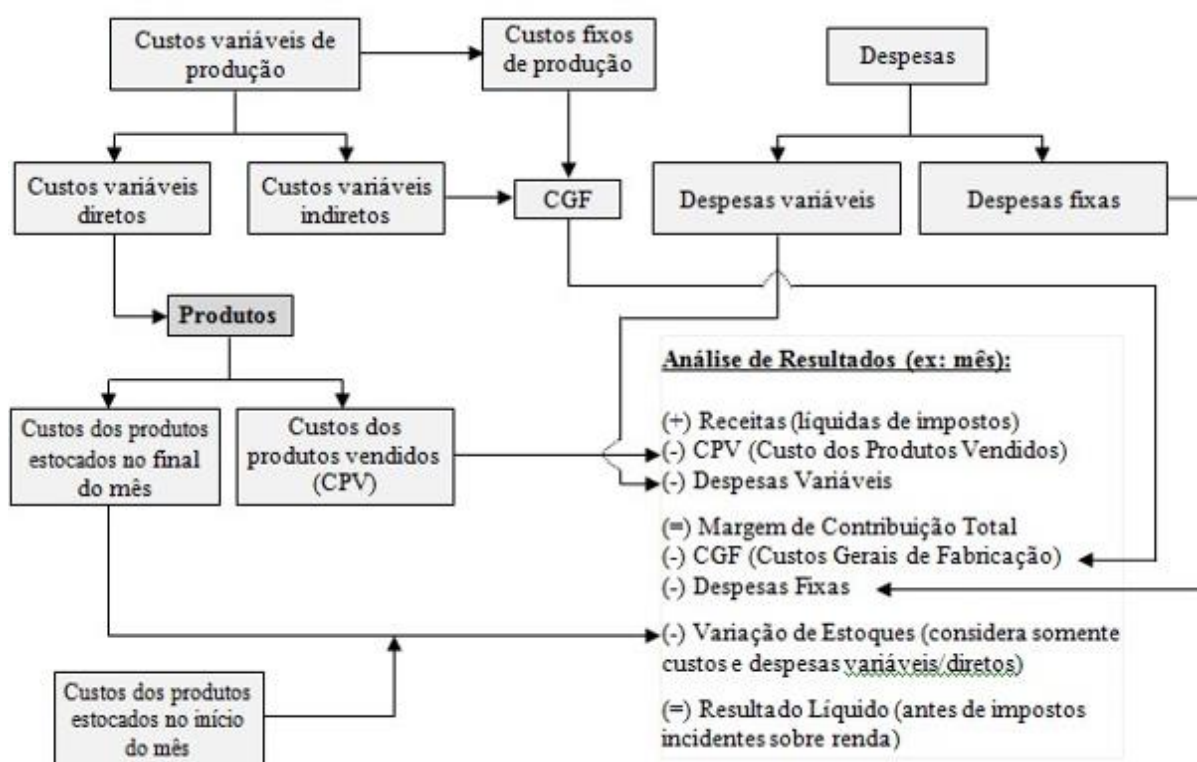
Fonte: Saraiva Júnior (2014) adaptado de Martins (2010).

A Figura 3 apresenta uma síntese do esquema básico de custeio por departamentos o qual é composto por 6 passos iniciando com a separação dos custos das despesas, em seguida ocorre a apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos; depois aloca-se os custos indiretos aos departamentos; rateia-se os custos indiretos comuns aos diversos departamentos; escolhe a sequência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços promovendo a distribuição aos demais, e por fim, atribui os custos indiretos dos departamentos de produção aos produtos, de acordo com critérios estabelecidos.

2.4.3 Custeio direto ou variável

O custeio variável é o método em que somente os custos variáveis são atribuídos aos produtos, ficando os custos fixos segregados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado (MARTINS, 2010). A Figura 4 apresenta o modelo conceitual do custeio direto/variável com análise de resultados por margem de contribuição.

Figura 4: Modelo conceitual do custeio direto/variável com análise de resultados por margem de contribuição.



Fonte: Saraiva Júnior (2014) Adaptado de Martins (2010).

De acordo com a Figura 4, percebe-se que no custeio variável os custos indiretos são avaliados como despesas do período. Este método utiliza-se apenas dos custos e despesas que possuem relação proporcional e direta com a quantidade de produtos. Aqui se destaca o peso da estrutura organizacional e produtiva da empresa, fazendo com que haja o confronto entre capacidade instalada e o nível de atividade da empresa, auxiliando na elaboração de estratégias que buscam otimizar o uso de dessa estrutura (SOUZA, 2007).

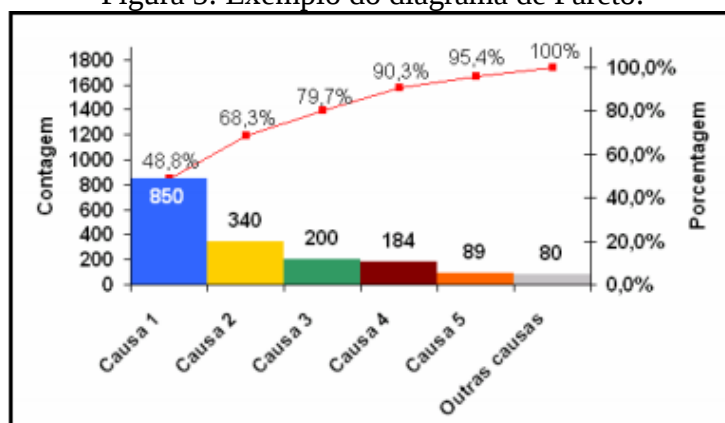
Segundo Borna (2002) o custeio variável é indicado para o suporte a decisões de curto prazo, onde os custos variáveis tornam-se irrelevantes e os fixos não, ou seja, este método de custeio é mais utilizado quando se faz necessário uma tomada de decisão mais rápida.

Logo, os métodos de custeio são capazes de demonstrar a forma como os custos são registrados e posteriormente transferidos, intertamente, dentro da empresa.

2.5 CURVA ABC OU DIAGRAMA DE PARETO

Carpinetti (2010) afirma que a Lei de Pareto é baseada no princípio 80-20 onde a maior parte das perdas (80%) decorrentes dos problemas relacionados à qualidade é proveniente de poucos (20%), porém, vitais problemas. Caso as poucas causas dos problemas vitais que a empresa enfrenta forem identificados, será possível suprimir quase todas as perdas por meio de um pequeno número de medidas. Como exemplifica a Figura 5.

Figura 5: Exemplo do diagrama de Pareto.



Fonte: Adaptado de Aguiar(2002).

O diagrama de Pareto é formado por barras dispostas em ordem decrescente que representam elementos de um problema. Esta disposição auxilia na determinação das prioridades na busca pela solução do problema, ou seja, permite a priorização dos problemas mais graves.

Segundo Tubino (2009), a curva ABC constitui uma ferramenta de extrema utilidade para diagnosticar a demanda, a qual se quer administrar, baseando-se no princípio da lei de Pareto, onde poucos itens são responsáveis pela maioria dos eventos analisados, ou seja, alguns itens são mais importantes que outros. Logo, a curva ABC permite aos gestores concentrarem seus esforços nos itens mais significativos (SLACK; CHAMBERS;

JOHNSTON, 2009). Representa um instrumento que objetiva separar itens de alta importância (classe A), itens de média importância (classe B) e itens de baixa importância (classe C) (FERNANDES; GODINHO FILHO, 2010).

Fernandes e Godinho Filho (2010) que os critérios para medição da importância de um item variam, tais como: volume de vendas em um dado período; receita (faturamento) gerada (o) em um período; lucro gerado em um determinado período; participação no mercado que o item disputa em um dado período etc.

Slack, Chambers e Johnston (2009) complementam que:

- Itens classe A são os 20% de itens de alto valor que representam cerca de 80% do valor total de estoque.
- Itens classe B são os de valor médio, usualmente os seguintes 30% de itens que representam cerca de 10% do valor total.
- Itens classe C são itens de baixo valor que, apesar de compreender cerca de 50% do total de tipos de itens estocados, provavelmente representam cerca de 10% do valor total de itens estocados.

2.6 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO

Um dos instrumentos que a área de custos fornece para gestão e tomada de decisão é a análise do custo, volume e lucro. Esta análise consiste em modelos, de forma gráfica ou matemática, que demonstram a relação existente entre as vendas, os custos fixos e variáveis, o nível de atividade desenvolvido e o lucro (WERNKE, 2008).

A análise inclui alguns conceitos fundamentais que serão tratados a seguir, são eles: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança.

2.6.1 Margem de contribuição

A margem de contribuição pode ser conceituada como o valor (em unidades monetárias) que cada unidade comercializada contribui para inicialmente, pagar os gastos fixos mensais da loja e, posteriormente gerar o resultado final do período (WERNKE, 2008).

De acordo com Martins (2010), a margem de contribuição é a diferença entre as vendas e os custos variáveis. A margem de contribuição unitária é o preço de venda unitário diminuído dos custos variáveis do produto. O valor que sobrar ajudará a pagar os custos fixos e a geração de lucro.

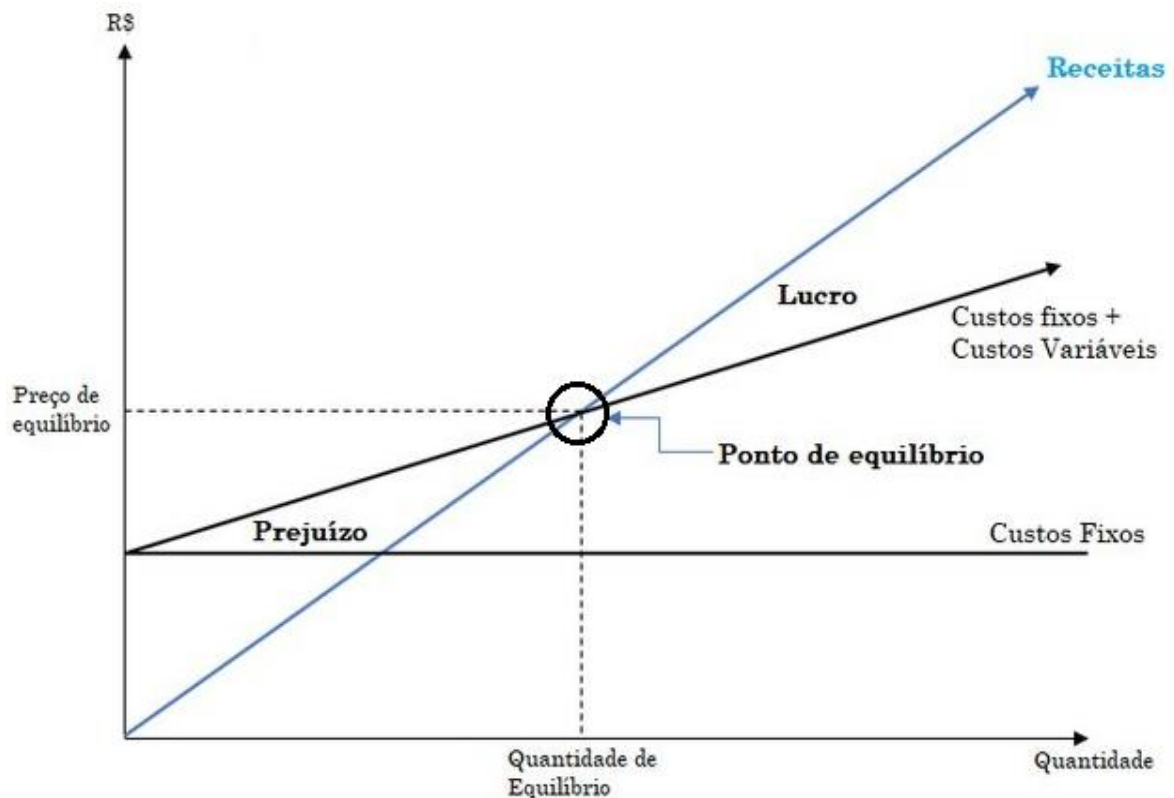
Para Hernandez (2012), constitui-se um conceito de extrema importância para tomada de decisões gerenciais. Considerando que tal margem, faz parte da parcela do preço de venda que supera os custos e despesas variáveis e que contribuirá para absorver os custos fixos, e cooperando para formação de lucro.

2.6.2 Ponto de equilíbrio

Para Souza e Clemente (2007) o ponto de equilíbrio é o nível de vendas que a empresa obtem para não ter lucro nem prejuízo, estimando-se o numero de unidades vendidas para que a empresa possa pagar os custos fixos e variáveis e fique com lucro zero.

As vantagens que o ponto de equilíbrio proporciona ao administrador estão relacionadas com as informações necessárias para tomada de decisão. Isto envolve a alteração e definição do mix de produtos, quantidade de unidades a serem vendidas para obter determinado lucro, variação do lucro se a venda aumentar ou diminuir, e com base nisto fica mais fácil para o administrador tomar decisões mais acertadas (WERNKE, 2008). Tal ponto de equilíbrio é melhor demonstrado na Figura 6.

Figura 6: Representação gráfica do Ponto de Equilíbrio.



Fonte: Adaptado de Wernke (2005).

As linhas tracejadas torna evidente que para atingir o ponto de equilíbrio é necessário vender uma quantidade específica de um determinado produto ou serviço, definida como quantidade de equilíbrio, bem como, faturar ou atingir um valor específico no volume de vendas, expressado na Figura 6, como preço de equilíbrio. Deste modo, quando a empresa vende acima dessa quantidade, ocorre a geração de lucro. Por outro lado, se vender abaixo, o resultado será prejuízo.

2.6.2.1 Ponto de equilíbrio *mix*

Para Hernadez (2012), quando ocorre a determinação do ponto de equilíbrio para mais de um produto, é necessário que se divida a margem de contribuição esperada pela margem de contribuição poderada com o objetivo de encontrar a quantidade do produto cuja unidade foi utilizada como referencia para confirmar a quantidade dos demais produtos. Desse modo, multiplicando essa quantidade pelo fator de ponderação dos demais produtos encontra-se a

quantidade de cada um, conferindo a possibilidade de lidar com qualquer variedades de produtos ou linha de produtos.

Conforme Wernke (2008), as fórmulas comumente conhecidas de ponto de equilíbrio em unidades (contabil, financeiro ou economico) possuem aplicação restrita a um único produto. Como a maior parte das empresas comercializa uma diversidade de produtos, que compõem o *mix* ofertado e as respectivas margens de contribuição distintas de cada mercadoria, o cálculo do ponto de equilíbrio torna-se a principal dificuldade enfrentada por essas organizações.

Santos (1995) *apud* Wernke (2008), afirma que determinar o ponto de equilíbrio produtos com margem de contribuição diferentes requer mais trabalho pelas ponderações a serem efetuadas entre os vários produtos com volume e margens distintas. Esse mesmo autor, propõe uma fórmula básica do ponto de equilíbrio em unidades para o mix de produtos ofertados, tal fórmula é expressa pela Equação 1:

$$PE \text{ unidades (mix)} = \frac{\text{Custos fixos (R\$)}}{\frac{(\sum MCUi \times Xi)}{(\sum Xi)}} \quad (1)$$

Onde:

$\sum MCUi$ = somatório da margem de contribuição unitária

$\sum X i$ = somatório do volume previsto de venda por produto

Xi = volume de venda por produto

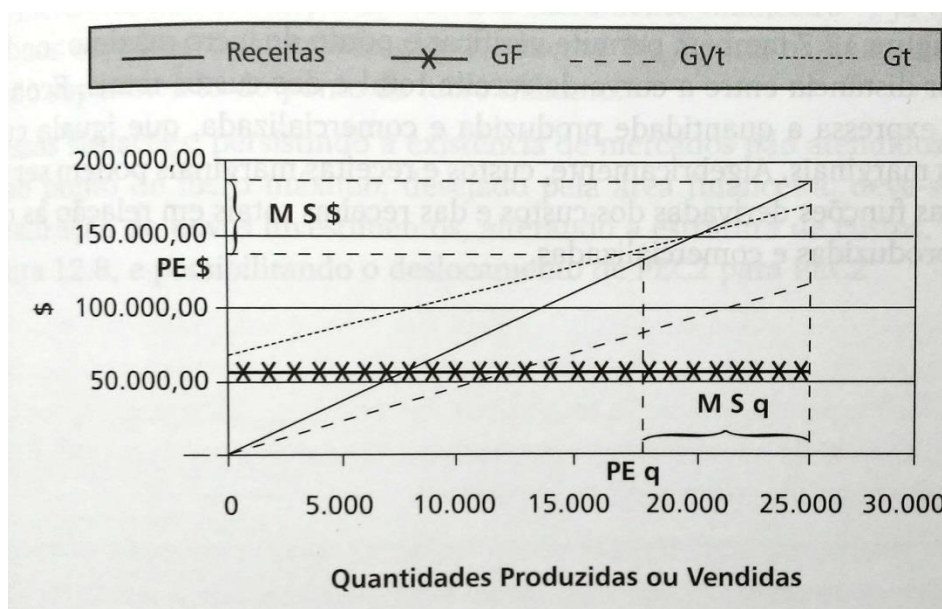
2.6.3 Margem de segurança

A partir da determinação do Ponto de Equilíbrio, pode-se calcular a Margem de Segurança, que corresponde à redução das vendas que determinada entidade pode sofrer, sem apurar o prejuízo. Em outras palavras, é a diferença entre o nível efetivo de atividade e o nível de atividade do ponto de equilíbrio.

De acordo com Wernke (2008), quanto maior for a margem de segurança operacional, maiores serão as possibilidades de negociação de preços envolvendo as relações custo, volume e lucro, principalmente quando a empresa participa de um mercado altamente competitivo.

Para Bruni (2009), a margem de segurança representa uma quantia ou índice do volume de vendas que consegue exceder o ponto de equilíbrio da empresa. Essa margem pode ser expressa em quantidade, valor ou percentual. Podendo ser calculada em quantidade (MS_Q), em unidades monetárias ($MS_{\$}$) ou em percentual ($MS\%$). Como se verifica na Figura 7.

Figura 7: Margens de segurança e ponto de equilíbrio



Fonte: Bruni (2009)

Conforme a Figura 7 mostra, a margem de segurança, indica a distância de onde a empresa está operando em relação ao seu ponto de equilíbrio contábil.

A margem de segurança em unidades é definida pelo volume vendido que ultrapassa o ponto de equilíbrio em unidades. Desta forma, a análise de custo/volume/lucro torna possível confirmar o resultado ocorrido em um determinado período ou projetá-lo para um período futuro. Com isso, podem-se mensurar resultados com base em situações passadas ou simular cenários fundamentados em dados estimados para um tempo futuro (WERNKE, 2005).

2.7 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

No ambiente de mercado atual caracterizado pela acirrada concorrência, a adequada determinação dos preços de venda constitui uma questão cada vez mais essencial para sobrevivência e expansão das empresas, o que independe do porte ou área de atuação.

2.7.1 Taxa de marcação (*Mark-up*)

Segundo Wernke (2008) a taxa de marcação ou *mark-up* é um método bastante comum no meio empresarial onde consiste em adicionar uma margem fixa a um custo-base na formação do preço de venda de um bem ou serviço.

Bruni e Famá (2010, p.282) apresentam as duas formas de se calcular o *Mark-up*: “multiplicador – mais usual, representa por quanto devem ser multiplicados os custos para se obter o preço de venda a praticar; e o divisor – menos usual, que representa percentualmente o custo em relação ao preço de venda. ”

Conforme os autores citados anteriormente, as fórmulas do *Mark-up* são as seguintes:

$$\text{Mark-up multiplicador} = \frac{1}{1 - \text{soma das taxas percentuais}} \quad (2)$$

$$\text{Mark-up divisor} = \frac{100 - \text{soma das taxas percentuais}}{100} \quad (3)$$

A soma das taxas em percentuais corresponde a somas dos valores, em percentuais, que irão compor o preço de venda, tais como tributos sobre as vendas, comissões sobre vendas, despesas administrativas fixas e margem de lucro desejada pela empresa.

Para Martins (2010) a margem denominada *mark-up* é uma forma de calcular preços com base nos custos do bem ou serviço em um modo que ele denomina “preços de dentro para fora”. Este mesmo autor também considera este método muito utilizado pelas empresas.

3 METODOLOGIA

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

As pesquisas podem ser classificadas de diferentes maneiras. Com isso, para obtenção de uma classificação coerente, é imprescindível a definição prévia do critério adotado para esta classificação. Desta forma, é possível constituir múltiplos sistemas ao classificar as pesquisas e defini-las segundo a área de conhecimento, a finalidade, o nível de explicação e os métodos adotados. Sendo assim, esta pesquisa é considerada aplicada segundo a sua finalidade, pois os conhecimentos são adquiridos com objetivos de aplicação em uma situação específica. Segundo o nível de explicação é considerada exploratório-descritiva, pois busca considerar e descrever diversos aspectos relativos ao fenômeno estudado (GIL, 2010).

O estudo traz a exposição de informações adquiridas através da pesquisa documental, dos valores financeiros da empresa, dados do sistema, comprovantes e notas de pagamentos realizados pela clínica de beleza objeto de estudo.

Em relação aos procedimentos, trata-se de um estudo de caso, o qual corresponde a uma análise profunda desenvolvida a partir de um ou mais objetos (casos) com a utilização de múltiplos instrumentos de coleta de dados mediante a presença da interação entre o pesquisador e objeto de pesquisa (NAKANO, 2010).

Deste modo, o estudo de caso possui uma abordagem quantitativa, pois busca mensurar variáveis da pesquisa. Já que a obtenção dos dados e sua análise foram caracterizadas por um interrogatório direto feito a administração, com o objetivo de solicitar informações acerca do problema estudado para, posteriormente, mediante análise quantitativa, os dados serem organizados em tabelas para obter-se as conclusões relacionadas aos dados coletados (GIL, 2010). O Quadro 1 apresenta um esquema que resume a classificação da pesquisa.

Quadro 1: Esquema estrutural da classificação da pesquisa

Critério	Classificação	Descrição
Natureza	Aplicada	Busca produzir conhecimento para aplicação prática direcionado a solucionar os problemas específicos.
Objetivo	Exploratória	Caracteriza-se pela familiaridade com o problema, deixando-o explícito.
	Descritiva	Objetiva observar, registrar, analisar, classificar e interpretar fatos, sem manipulação do pesquisador
Procedimento	Pesquisa Documental	Faz uso de materiais que não passaram por um tratamento analítico.
	Estudo de caso	Coleta e analisa informações sobre determinado assunto de forma aprofundada
Abordagem	Quantitativa	Busca mensurar variáveis da pesquisa, com o objetivo de traduzir em números as informações geradas na primeira etapa.

Fonte: Elaborado a partir de Gil (2010).

3.2 DESCRIÇÃO DA EMPRESA

O estudo de caso foi realizado em uma clínica de estética e beleza, localizada na cidade de Mossoró-RN. A empresa abordada está inserida no mercado Mossoroense há mais de 15 anos, no segmento de prestação de serviços estéticos e de beleza, tem no seu quadro de funcionários, profissionais que exercem funções como: auxiliar administrativo, cabeleireiros, manicures, depiladoras, massagistas e maquiadores. O empreendimento ao longo destes anos vem colhendo os frutos de sua dedicação e profissionalismo, estando sempre na memória do cidadão Mossoroense, como uma das melhores clínicas de estéticas de Mossoró, reconhecimento adquirido diversas vezes e divulgado na revista Top Mossoró, sendo eleita a segunda melhor clínica de beleza de Mossoró por cinco anos consecutivos (2007-2011), inclusive foi premiada na edição de 2018 em três categorias como a terceira melhor clínica de estética, clínica de beleza e clínica de depilação.

A empresa é classificada como uma microempresa que oferta produtos e serviços sendo seu foco a prestação de serviços com uma demanda média acima de 300 serviços ofertados por mês, e segundo dados do software de gestão da clínica (AZ Soluções), atenderam em média 16 novos clientes por mês durante período da pesquisa (6 meses).

A organização no período do estudo era composta por 6 funcionários (duas cabeleireiras, duas manicures, uma recepcionista e um assistente administrativo) e a proprietária/gestora (cabeleireira). A clínica oferece diversos tipos de serviços que vão desde a estética capilar, facial e corporal, embora para esse estudo tenha sido levantado apenas os custos associados à elaboração dos serviços que mais impactam o faturamento.

3.3 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para obtenção dos dados foram primeiramente identificados os custos e despesas associados à empresa em estudo. Como este salão de beleza possui uma grande diversidade de serviços foi necessária selecionar alguns que pudessem fornecer informações relevantes. Diante disso, os serviços foram escolhidos pela maior quantidade de vendas e maior participação na receita da empresa, através da aplicação do diagrama de Pareto ou curva ABC.

Como a organização não possui nenhum registro dos custos foi elaborado toda uma estrutura de custeio de cada serviço que corresponda a 80% do faturamento da empresa de acordo com a classificação ABC, mencionada no parágrafo anterior. Foi analisado cada valor monetário referente à produção dos serviços especificados e tabulados em planilhas no Excel. Para tal, foi necessário acompanhar o processo de elaboração referente a cada serviço. Logo após, quantificados os custos unitários, bem como a margem de contribuição unitária, o ponto de equilíbrio e o lucro da organização no período estudado.

As etapas para elaboração deste estudo resumem-se da seguinte forma:

- Primeira etapa: Diagrama de Pareto para identificação dos serviços que mais impactam no faturamento

A primeira etapa tratou de identificar os serviços que mais impactam no faturamento da empresa. Para tanto, foram coletados os dados referentes à demanda dos serviços prestados pela empresa, bem como os devidos preços correspondentes estabelecidos pela mesma. Os dados são referentes aos meses de Janeiro a Julho de 2018 e foram coletados através de entrevistas e análise documental. O software AZ Soluções adotado pela empresa também forneceu dados relevantes. Sabendo-se que os serviços que mais impactam no faturamento da empresa, foram obtidos a partir da curva ABC,

onde se calculou a demanda valorizada, o valor acumulado pelos serviços, e em seguida o percentual acumulado em relação ao total de serviços analisados.

Cabe destacar que já que a empresa possui uma grande diversidade de serviços, foi necessário selecionar alguns que pudessem fornecer informações relevantes, desta forma, foram selecionados 7 serviços dos 14 encontrados na classe A.

➤ Segunda etapa: Levantamento e Classificação dos gastos da empresa

Esta etapa consistiu no levantamento dos custos e despesas da empresa, através de documentos fornecidos pela empresa além de dados provenientes do software de gestão (AZ Soluções) por ela utilizado e o MS Excel para extração e tabulação destes, bem como, por meio de entrevistas informais aplicadas ao sócio e seus colaboradores a fim de extrair as informações necessárias para o desenvolvimento do trabalho. Os referidos dados também foram referentes ao primeiro semestre, de 02 janeiro a julho, de 2018.

Em seguida estes gastos foram classificados em custos (variáveis, fixos, diretos e indiretos) e despesas (fixas e variáveis).

Nesta etapa também foram calculadas as depreciações dos 37 equipamentos e máquinas envolvidos no processo de elaboração dos 7 serviços analisados (serviços de manicure e pedicure, manutenção de alongamento capilar e prótese, escova inteligente e tradicional, aplicação de mechas e maquiagem definitiva).

➤ Terceira Etapa: Adoção dos métodos de custeio (Absorção e Variável)

A aplicação deste método conferiu suporte para alocação dos custos indiretos da empresa aos serviços. A partir disso, foi possível mensurar os custos unitários dos serviços que mais impactam o faturamento da empresa analisada. O método de custeio por absorção foi adotado por alocar de maneira integral os custos do ciclo operacional interno aos serviços ou produtos, bem como é o único que atende a legislação brasileira, ou seja, o fisco. Por outro lado, com a adoção da análise Custo/Volume/Lucro foi aplicado o custeio direto ou variável, pois é o tipo de custeio que viabiliza tal análise. A aplicação do sistema de custeio variável foi realizada de modo complementar uma vez que se apropria somente dos custos variável sendo este mais indicado para tomada de decisões gerenciais.

➤ Quarta Etapa: Análise Custo/Volume/Lucro

Com esta etapa foi possível identificar as margens de contribuição, ponto de equilíbrio e as margens de segurança, ou seja, os indicadores de enfoque gerencial.

➤ Quinta Etapa: Preço de Venda Orientativo

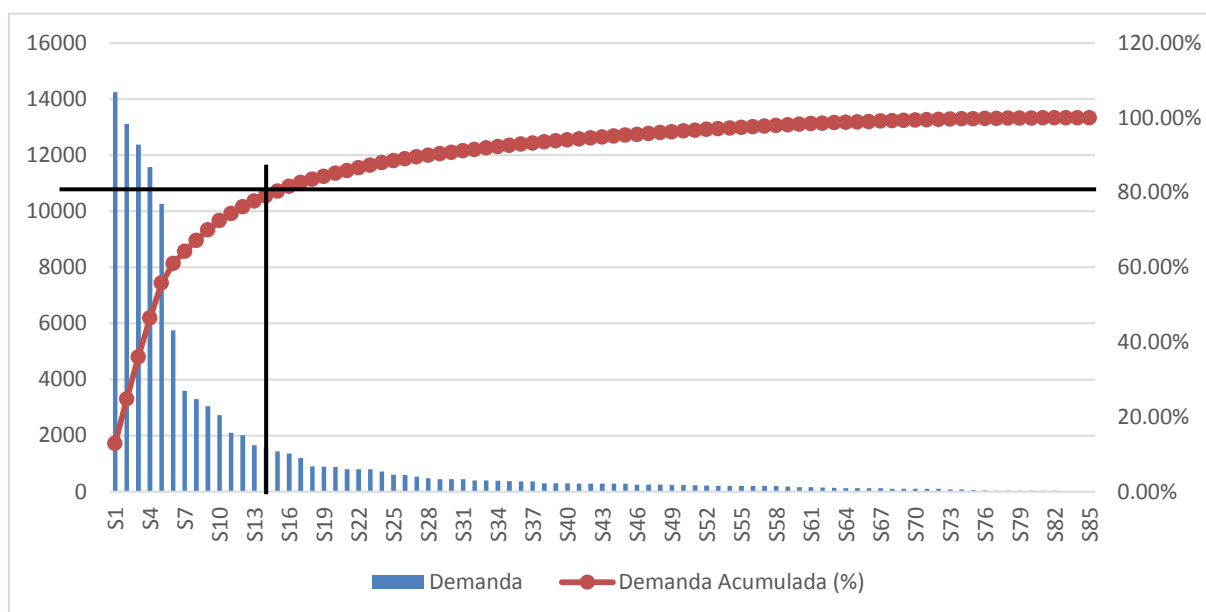
Nesta etapa foram sugeridos os preços de venda para os serviços analisados a partir do índice *mark-up* e posteriormente feito o comparativo do o preço de venda praticado pela organização.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 APLICAÇÃO DO DIAGRAMA DE PARETO

Em busca de identificar quais os serviços que mais impactam no faturamento da empresa, o Gráfico 1 demonstra a curva ABC ou diagrama de Pareto aplicado para todos os serviços observados no período de análise (6 meses).

Gráfico 1: Diagrama de Pareto aplicado aos serviços da empresa.



Fonte: Autor (2018).

O Diagrama de Pareto expresso no Gráfico 1, demonstra os serviços que são responsáveis por 80% da demanda valorizada acumulada, representada no lado direito do eixo y do gráfico, os quais correspondem aos serviços de 1 a 14. Ainda no eixo y, mas do lado esquerdo, estão as respectivas demandas valorizadas de cada serviço. Já no eixo x, estão expostos os 85 serviços oferecidos no período (6 meses).

A Tabela 1 expõe a classificação dos serviços da clínica, deste modo, permite a identificação dos serviços mais importantes em termos de receita referentes ao período analisado (6 meses). No entanto, a Tabela 1 traz apenas os serviços de classe A, sabendo-se que o restante da classificação consta no apêndice deste trabalho.

Tabela 1: Receita gerada pelos serviços mais relevantes da empresa analisada.

Código	Serviço	Preço (R\$)	Demanda (6 meses)	Demanda Valorizada (R\$)	Demanda Valorizada Acumulada (R\$)	Demanda Valorizada Acumulada Percentual (%)	Classe
S1	Manutenção de Mega Hair	250,00	57	14.250,00	14.250,00	12,90%	A
S2	Manicure e Pedicure	40,00	328	13.120,00	27.370,00	24,78%	
S3	Escova Inteligente	165,00	75	12.375,00	39.745,00	35,99%	
S4	Manutenção de Protese	60,00	193	11.580,00	51.325,00	46,47%	
S5	Escova	45,00	228	10.260,00	61.585,00	55,76%	
S6	Mechas	160,00	36	5.760,00	67.345,00	60,98%	
S7	Maquiagem Definitiva Sobrancelha	400,00	9	3.600,00	70.945,00	64,24%	
S8	Corte Feminino	50,00	66	3.300,00	74.245,00	67,22%	
S9	Retoque de Tintura	50,00	61	3.050,00	77.295,00	69,99%	
S10	Corte Masculino	30,00	91	2.730,00	80.025,00	72,46%	
S11	Hidratação Loreal	50,00	42	2.100,00	82.125,00	74,36%	
S12	Tintura Masculina	30,00	67	2.010,00	84.135,00	76,18%	
S13	Depilação Sobrancelha Simples	20,00	83	1.660,00	85.795,00	77,68%	
S14	Manicure-unha de Gel Ou Porcelana	120,00	13	1.560,00	87.355,00	79,10%	
TOTAL			1349	87.355,00			

Fonte: Autor (2018).

A Tabela 1 exibe os valores encontrados na classificação A, que são representados por 14 serviços, os quais são responsáveis por 79,10% do faturamento total do período analisado (6 meses) relacionados aos serviços prestados no mesmo período, equivalente a R\$ 87.355,00, com uma demanda total 1349 serviços vendidos. A classificação ABC completa está presente no Apêndice A deste trabalho, e pode-se observar que no período de 6 meses foram registrados um total de 85 serviços diferentes, com uma demanda total de 2011 serviços e receita total de R\$ 110.442,60 referente aos serviços prestados. Considerando os 85 serviços registrados no período analisado pelo estudo, os serviços S1 a S14 (serviços classe A) representam 16,47% deste total. Como mostra a Tabela 2 abaixo.

Tabela 2: Valores percentuais em relação ao número total de serviços.

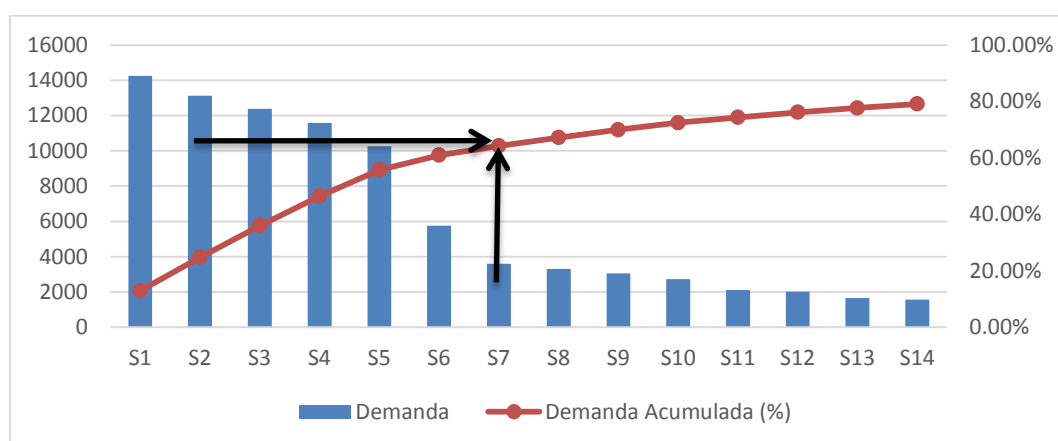
Classe	Limite	Proporção de Serviços	Proporção de Valor
A	80%	16,47%	79,1%
B	90%	16,47%	10,9%
C	100%	67,06%	10,0%

Fonte: Autor (2018).

A Tabela 2 informa aos valores percentuais correspondentes a cada classe identificada no sistema ABC. Com isso percebe-se que os serviços B e C correspondem, respectivamente, a 16,47% e 67,06% em relação ao número total de serviços. Além disso, verifica-se também que os serviços das classes B e C correspondem, respectivamente, a 10,9% e 10% do valor total amontado. Vale ressaltar que os serviços das classes A e B embora possuam os mesmos percentuais em relação a quantidade de serviços diferem em muito em relação a proporção de valor agregado.

Considerando a proporção de serviços e valores presentes na Tabela 2, nota-se que os serviços S1(Manutenção de *mega hair*), S2(Manicure e Pedicure), S3(Escova Inteligente), S4 (Manutenção de Prótese Capilar), S5 (Escova Tradicional), S6 (Aplicação de Mechas) e S7 (Maquiagem Definitiva de Sombrancelhas) juntos representam 8,24% do número total de serviços, contribuindo em 64,24% do faturamento total do período (6meses), além disso, correspondem a 50% dos serviços de classificação A, ou seja, são os sete serviços mais relevantes em termos de impacto no financeiro da empresa, uma vez que, possuem a maior participação na composição da receita referente ao período, por isso esses foram escolhidos para serem avaliados em termos de custos, volume e lucratividade. O Gráfico 2 destaca essa relevância.

Gráfico 2: Diagrama de Pareto aplicado aos serviços de classe A.



Fonte: Autor (2018).

4.2 LEVANTAMENTO E CLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS DA EMPRESA

4.2.1 Apuração dos custos diretos

Após a identificação dos serviços, foram feitos rastreamentos para descobrir o que cada um dos serviços analisados demanda de material direto, ou seja, o objetivo foi identificar a quantidade de matéria prima consumida na venda de cada serviço. O Quadro 2 abaixo informa o que se consome em um serviço de manicure e pedicure.

Quadro 2: Custo total de matéria prima no serviço de Manicure e Pedicure.

Componente	Quantidade	Unidade	Preço unidade	Quantidade utilizada	Subtotal
Algodão	500	g	R\$ 20.00	4	R\$ 0.16
Acetona	500	ml	R\$ 12.35	25	R\$ 0.62
Lixa pequena	100	und.	R\$ 6.90	1	R\$ 0.07
Par de luvas de plastico descartaveis	100	und.	R\$ 1.80	2	R\$ 0.04
Amolecedor de cutículas (hidratante)	500	ml	R\$ 5.00	5	R\$ 0.05
Base	60	ml	R\$ 11.25	0.6	R\$ 0.11
Esmalte	8	ml	R\$ 6.00	1.2	R\$ 0.90
Extra brilho	60	ml	R\$ 10.90	0.3	R\$ 0.05
Oleo secante	60	ml	R\$ 10.90	0.3	R\$ 0.05
Lavagem da toalha (Mão)	1	und.	R\$ 1.50	1	R\$ 1.50
Palito	1	und.	R\$ 1.00	1	R\$ 1.00
Papel p/ esterelização	200	m (rolo 40cm x 200m)	R\$ 60.00	0.2	R\$ 0.06
Fita adesiva auto clave	30	m	R\$ 7.00	0.1	R\$ 0.02
Lixa pequena	100	und.	R\$ 6.90	1	R\$ 0.07
Botas de plastico descartaveis	100	und.	R\$ 3.60	2	R\$ 0.07
Lavagem da toalha	1		R\$ 1.50	1	R\$ 1.50
Luvas de vinil	100	und.	R\$ 19.50	2	R\$ 0.39
Lixa Pé	1	folha	R\$ 0.39	0.08	R\$ 0.03
Esfoliante	500	g	R\$ 20.00	4	R\$ 0.16
Total					R\$ 6.86

Fonte: Autor (2018).

Ao término dos cálculos foi possível observar que, no total, os serviços de manicure e pedicure possuem um custo de material de R\$ 6,86 por unidade de serviço prestado. Para se chegar ao custo total de cada produto, foi utilizado balanças de precisão além de acompanhar todo o processo para melhor entendimento e dimensionamento das quantidades, bem como, das unidades. Foi pesquisado o preço de mercado da matéria prima utilizada pela empresa, após isso foi dividido o preço de aquisição pela unidade de cada produto obtendo-se assim o valor por unidade de cada um, tendo o preço por unidade de produto foi multiplicado esse valor pela quantidade utilizada no procedimento. Desta forma, é o que se observa na última coluna do subtotal exposto no Quadro 2.

A seguir, a Tabela 3 demonstra a aplicação para os demais serviços seguindo o mesmo raciocínio do cálculo apresentado no Quadro 2.

Tabela 3: Custos totais de material direto dos serviços de maior impacto no faturamento.

Serviços	Custo material direto
Manicure e pedicure	R\$ 6,86
Manutenção de <i>Mega hair</i>	R\$ 11,58
Escova Inteligente	R\$ 29,55
Manutenção de prótese capilar	R\$ 6,25
Escova Tradicional	R\$ 7,04
Mechas	R\$ 31,75
Maquiagem Definitiva	R\$ 34,46

Fonte: Autor (2018).

Na Tabela 3 pode-se destacar, os serviços de: escova inteligente, mechas e maquiagem definitiva como os mais altos custos de materiais direto. Isso ocorre devido aos produtos de alto valor agregado que são utilizados na elaboração de tais serviços. Já os demais serviços possuem custos de material direto abaixo de R\$12 reais, ou seja, os materiais envolvidos nos serviços de: manicure e pedicure, manutenção de *mega hair* e manutenção de prótese capilar possuem menores custos relacionados com material direto. Pode-se observar que o custo do material envolvido na elaboração do serviço de maquiagem definitiva chega a ser 5 vezes mais alto do que o de manutenção de prótese capilar.

4.2.2 Cálculo da depreciação

Após levantamento dos insumos indispensáveis para prestação dos serviços, efetuou-se o cálculo da depreciação dos ativos da empresa, envolvidos nos serviços analisados. Tais serviços são efetuados utilizando diferentes equipamentos, e esses podem ser compartilhados ou não. O Quadro 3 ilustra a apuração deste custo fixo.

Quadro 3: Depreciação dos equipamentos.

Código	Bens	Valor total	Vida útil (meses)	Depreciação mensal	Depreciacao do periodo
B1	Secador	R\$ 1,400.00	120	R\$ 11.67	R\$ 70.00
B2	Kit de escovas	R\$ 600.00	60	R\$ 10.00	R\$ 60.00
B3	Toalhas (80 unid.)	R\$ 560.00	60	R\$ 9.33	R\$ 56.00
B4	Cadeira profissional de cabeleireiro	R\$ 4,500.00	120	R\$ 37.50	R\$ 225.00
B5	Bancada de vidro	R\$ 550.00	120	R\$ 4.58	R\$ 27.50
B6	Espelho	R\$ 1,400.00	120	R\$ 11.67	R\$ 70.00
B7	Lavatório	R\$ 1,200.00	120	R\$ 10.00	R\$ 60.00
B8	Carrinho auxiliar de madeira	R\$ 1,200.00	120	R\$ 10.00	R\$ 60.00
B9	Balanças de precisão 500g	R\$ 500.00	120	R\$ 4.17	R\$ 25.00
B10	Prancha Taiff	R\$ 700.00	120	R\$ 5.83	R\$ 35.00
B11	Pinça WB	R\$ 230.00	60	R\$ 3.83	R\$ 23.00
B12	Prancha mini Taiff	R\$ 240.00	120	R\$ 2.00	R\$ 12.00
B13	Alicate agulha	R\$ 40.00	60	R\$ 0.67	R\$ 4.00
B14	Alicate em aço inox	R\$ 140.00	60	R\$ 2.33	R\$ 14.00
B15	Toalhas manicure/pedicure (60 unid.)	R\$ 210.00	60	R\$ 3.50	R\$ 21.00
B16	2 Suportes pedicure	R\$ 120.00	120	R\$ 1.00	R\$ 6.00
B17	2 Auto clave	R\$ 3,000.00	120	R\$ 25.00	R\$ 150.00
B18	2 Poltronas p/ cliente	R\$ 600.00	120	R\$ 5.00	R\$ 30.00
B19	2 Cadeiras de manicure	R\$ 1,200.00	120	R\$ 10.00	R\$ 60.00
B20	Expositor de esmalte	R\$ 100.00	60	R\$ 1.67	R\$ 10.00
B21	Bancada de autoclave	R\$ 350.00	120	R\$ 2.92	R\$ 17.50
B22	Condicionadores de ar	R\$ 3,000.00	120	R\$ 25.00	R\$ 150.00
B23	Dermógrafo	R\$ 1,800.00	120	R\$ 15.00	R\$ 90.00
B24	Maca para estética	R\$ 500.00	120	R\$ 4.17	R\$ 25.00
B25	Lupa	R\$ 590.00	120	R\$ 4.92	R\$ 29.50
B26	Pinça	R\$ 60.00	60	R\$ 1.00	R\$ 6.00
B27	Paquímetro	R\$ 30.00	120	R\$ 0.25	R\$ 1.50
B28	Cadeira mocho	R\$ 780.00	120	R\$ 6.50	R\$ 39.00
B29	Carrinho auxiliar Aço	R\$ 400.00	120	R\$ 3.33	R\$ 20.00
B30	Condicionador de ar	R\$ 900.00	120	R\$ 7.50	R\$ 45.00
B31	Tecido	R\$ 300.00	60	R\$ 5.00	R\$ 30.00
B32	2 Cadeiras profissional	R\$ 800.00	60	R\$ 13.33	R\$ 80.00
B33	Bancada de vidro	R\$ 220.00	120	R\$ 1.83	R\$ 11.00
B34	Espelho	R\$ 560.00	120	R\$ 4.67	R\$ 28.00
B35	Lavatório	R\$ 580.00	120	R\$ 4.83	R\$ 29.00
B36	Carrinhos Auxiliares	R\$ 960.00	120	R\$ 8.00	R\$ 48.00
B37	Condicionador de ar	R\$ 1,000.00	60	R\$ 16.67	R\$ 100.00
Total		R\$ 31,320.00		R\$ 294.67	R\$ 1,768.00

Fonte: Autor (2018).

Os valores dos bens, apresentados no Quadro 3, foram obtidos através de pesquisa de mercado bem como segundo os proprietários da empresa. Já a vida útil foi definida com base na tabela disponibilizada pela Receita Federal do Brasil. Deste modo, ao dividir o valor do bem pelo tempo de vida útil estimado tem-se a depreciação mensal deste.

Observa-se que os 37 equipamentos envolvidos na prestação dos 7 serviços em análise perfazem mensalmente um total de R\$ 294,67. A partir disso, foi identificado ao acompanhar a elaboração dos serviços analisados que os bens B1 á B9 são compartilhados com os serviços S3, S5, S6, S1. De B11 a B14 é utilizada apenas pelo serviço S1. Já para realização do serviço S2 são utilizados os equipamentos de B15 á B21 não sendo compartilhado com outros.

O ativo B22 tem o seu valor de depreciação compartilhado com os serviços S1, S2, S3, S5 e S6 por serem oferecidos dentro de um único salão principal. Do ativo B23 ao B31 são empregados para elaboração apenas do serviço S7, uma vez que este é ofertado em uma sala exclusiva.

Por fim, do ativo B32 ao B37 está relacionado com o serviço S4 que também possui uma sala específica para sua realização, ou seja, absorve todo o valor de depreciação envolvido na sua realização uma vez que não compartilha este espaço com nem um outro serviço realizado e analisado pelo estudo.

É importante ressaltar que alguns equipamentos foram desconsiderados por serem doados por fornecedores no caso de potes de mistura e pinceis utilizados no serviço de mechas, já no serviço de manicure e pedicure os alicates e espátulas pertencem aos profissionais, pois faz parte de um acordo entre empregado e empregador, desta forma não se configuram como custos da empresa embora sejam utilizados na prestação dos serviços.

4.2.3 Levantamento dos gastos mensais

Como a empresa não possui uma planilha ou relatório capaz de descrever todos os custos e despesas de um determinado período, embora tenha um software de gestão (AZ Soluções). Diante disso, foram identificados os custos fixos e variáveis, bem como, as despesas fixas e variáveis. A Tabela 4 traz o levantamento e classificação dos custos e despesas mensais da clínica em estudo, sendo uma síntese do Apêndice C.

Tabela 4: Custos e despesas totais mensais.

GASTOS DA EMPRESA	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	TOTAL	MÉDIO
	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$
CUSTOS FIXOS	8463,32	7916,20	8121,80	7556,52	6749,50	6871,88	45679,22	7613,20
Folha salarial	5944,41	5464,47	5696,59	5148,37	4654,16	4531,71	-	-
Utilidades	472,34	405,16	378,64	361,58	358,77	603,60	-	-
Estrutura Física	1700,00	1700,00	1700,00	1700,00	1390,00	1390,00	-	-
Aquisição de Ativos	346,57	346,57	346,57	346,57	346,57	346,57	-	-
CUSTOS VARIÁVEIS	4768,04	928,39	2613,63	720,50	1658,91	2621,22	13310,69	2218,45
Material direto	4768,04	928,39	2613,63	720,50	1658,91	2621,22	13310,69	2218,45
DESPESAS FIXAS	6746,43	6851,11	6811,66	7011,59	6863,46	7301,64	41585,89	6930,98
Folha salarial	972,00	972,00	972,00	972,00	972,00	972,00	-	-
Serviços terceiros	395,00	395,00	395,00	395,00	395,00	405,00	-	-
Utilidades	687,24	731,92	722,47	817,40	719,27	755,45	-	-
Softwares	72,19	132,19	102,19	102,19	102,19	149,19	-	-
Material de escritório	20,00	20,00	20,00	125,00	75,00	420,00	-	-
Participações	4600,00	4600,00	4600,00	4600,00	4600,00	4600,00	-	-
DESPESAS VARIÁVEIS	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	300,00	50,00
Serviços terceiros	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	-	-
TOTAL	20027,8	15745,7	17597,1	15338,6	15321,9	16844,7	100875,8	16812,6
FAT. SERVIÇOS Médio/Mês	18407,1	18407,1	18407,1	18407,1	18407,1	18407,1	110442,6	-
% CUSTOS/FAT.	72%	48%	58%	45%	46%	52%	-	53,4%
% DESPESAS/FAT.	37%	37%	37%	38%	38%	40%	-	37,9%
% GASTOS/FAT.	109%	86%	96%	83%	83%	92%	-	91,3%

Fonte: Autor (2018).

Os custos fixos foram subclassificados em 4 itens: folha salarial, utilidades, estrutura física e aquisição de ativos. A folha salarial corresponde a remuneração de 3 profissionais cabeleireira incluindo a proprietária, já que esta atua na parte operacional, e 2 manicures, bem como, os encargos gerados e demais benefícios. No item de utilidades, trata-se do consumo de energia elétrica. Na estrutura física foi considerado o aluguel juntamente com o consumo de água, uma vez que faz parte de um acordo entre o dono do prédio e a proprietária do salão. Já no quesito aquisição de ativos trata-se dos equipamentos adquiridos no período, além de conter a depreciação dos equipamentos relacionados com os serviços analisados.

Nos custos variáveis está inserido apenas o item de material direto o qual foram considerados todos os insumos adquiridos no período para elaboração de todos os serviços prestados.

Nas despesas fixas está inserida a folha salarial e demais encargos sociais referentes à recepcionista. Além disso, serviços prestados pela contadora, manutenção do site, limpezas de condicionadores de ar e vidros. Nas utilidades, ainda pertencendo às despesas fixas, foram registradas as despesas relacionadas à telefonia/internet/TV, plano de saúde empresarial e alvará. A empresa possui dois softwares um de gestão fiscal (Sage) e outro empresarial (Az Soluções) foram incluídos também nesta classificação, além dos materiais de escritório. Por último, as participações que inclui o pró-labore dos sócios. Já nas despesas variáveis foram apurados apenas gastos com frete.

Os gastos com depreciação e alvará de funcionamento que são gastos anuais ou outros que não ocorreram durante todo mês, durante os seis meses, como foi o caso do frete, foram divididos pelo período de utilização ou geração de benefícios, que neste caso foi considerado os próprios seis meses.

Ainda a respeito da Tabela 4, pode-se observar que o faturamento médio mensal gerado pelos serviços ofertados foi de R\$ 18.407,10, valor obtido por meio da divisão do total registrado no período (R\$110.442,60/6) pelo período total analisado. Na base da Tabela 4 foram apresentados percentuais referentes aos custos totais, despesas totais e gastos totais. Para elaboração desses percentuais, por exemplo, foram considerados os custos totais (soma dos custos fixos com os custos variáveis) de cada mês e divididos pelo faturamento médio de cada mês. A mesma lógica de raciocínio foi realizada para as despesas e gastos.

Com isso, nota-se que no mês de janeiro os gastos superaram o faturamento bruto médio, pois o percentual obtido foi de 109%. Já o menor percentual é apresentado no mês de junho comprometendo 92% do faturamento com gastos incorridos no referido mês. Ao considerar os percentuais médios, nota-se que os custos representam 53,4% do faturamento médio mensal, já as despesas representam 37, 9% do que se fatura com serviços mensalmente, logo com a soma desses percentuais tem-se a parcela referente aos gastos que é de 91,3% do faturamento.

4.3 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

De acordo com o levantamento do material utilizado em cada serviço, aplicou-se o custeio por absorção, como os custos indiretos são de difícil alocação, ou seja, precisam de uma taxa de rateio para poderem ser alocados aos serviços, criou-se uma taxa de rateio tendo como base o material direto consumido para elaboração dos serviços analisados. A taxa de rateio foi obtida da seguinte forma:

$$\text{Tx. Rateio} = \frac{C_i}{\sum C_i} \quad (4)$$

Onde:

C_i = custo do material direto consumido no serviço

$\sum C_i$ = somatório dos custos diretos dos serviços

A partir da aplicação do cálculo acima exposto obtém-se as taxas de rateio para os diferentes serviços. Conforme ilustra Tabela 5.

Tabela 5: Alocação dos custos de energia e aluguel.

Tipo de custo /Serviços	S2	S5	S3	S6	S1	S7	S4	TOTAL
Material direto (R\$)	6,86	7,04	29,55	31,75	11,58	34,46	6,25	127,49
Taxa de rateio (%)	5%	6%	23%	25%	9%	27%	5%	
Indiretos compartilhados (Energia/Aluguel)	R\$ 12.160,09							
	654,31	671,48	2.818,50	3.028,34	1.104,51	3.286,82	596,13	12.160,09

Fonte: Autor (2018).

A partir da Tabela 5, percebe-se uma maior taxa de rateio gerada para os serviços S3, S6 e S7. Os custos referentes a energia e aluguel registrados no período (6 meses) foram somados, obtendo-se um total de R\$ 12.160,09, os quais foram multiplicados pela taxa de rateio corresponde a cada serviço, dando origem aos valores rateados segundo percentual da taxa, demonstrados na última linha da Tabela 5.

Em seguida buscou-se alocar os custos referentes a depreciação dos equipamentos envolvidos na venda dos serviços. Conforme apresentado na Tabela 6.

Tabela 6: Alocação dos custos de depreciação.

Equipamentos/Serviços	S2	S5	S3	S6	S1	S7	S4	TOTAL (R\$)
	-	9%	37%	40%	14%	-	-	
Toalhas (R\$)	-	43,91	184,32	198,04	72,23	-	-	498,50
Cadeira profissional de cabeleireiro								
Bancada de vidro								
Espelho								
Lavatório								
Carrinho auxiliar de madeira								
Secador	-	15%	61%	-	24%	-	-	130,00
Kit de escovas (R\$)		19,00	79,75	-	31,25			
Condicionadores de ar do salão principal (R\$)	8%	8%	34%	37%	13%	-	-	150,00
	11,86	12,17	51,08	54,88	20,02			
Balanças de precisão 500g (R\$)	-	-	41%	44%	16%	-	-	25,00
			10,14	10,89	3,97			
TOTAL (R\$)	11,86	75,08	325,28	263,81	127,47	-	-	803,50

Fonte: Autor (2018).

A Tabela 6 expõe 4 grupos de equipamentos que sofrem depreciação e que são utilizados por serviços específicos. Adotando como exemplo as balanças de precisão, tem-se que este tipo de equipamento é utilizado apenas pelos serviços S3, S6 e S1. Desse modo, aplicou-se a formula para cálculo da taxa de rateio já mencionada baseada no material direto desses três serviços. Com isso, foram obtidas as taxas de 41% para o serviço S3, 44% para o serviço S6 e 16% para o serviço S1.

Logo após, essas taxas foram multiplicadas pelo valor total do período, que neste exemplo foi de R\$ 25,00 para depreciação das balanças, de acordo com o que é exibido na última coluna da Tabela 6. Como resultado deste último passo, os valores rateados referentes à depreciação das balanças alocados aos serviços S3, S6 e S1 foram, respectivamente, R\$10,14, R\$ 10,89 e R\$ 3,97. Este raciocínio segue para os demais grupos de equipamentos de acordo com os serviços que o utilizaram.

A seguir são apresentados os custos referente a mão de obra das cabeleireiras, responsáveis por elaborarem os serviços aqui analisados. Segundo exibe a Tabela 7.

Tabela 7: Alocação dos custos de mão de obra

Mão de obra	S2	S5	S3	S6	S1	S7	S4	TOTAL
		6%	24%	26%	10%	29%	5%	
Cabeleireira Proprietaria (R\$)	-	525,24	2.204,68	2.368,81	863,96	2.571,00	466,30	9.000,00
Cabeleireira1	-	13%	54%	-	21%	-	11%	8.751,71
-		1.132,16	4.752,17		1.862,27		1.005,11	
Cabeleieira 2 (R\$)								
TOTAL	-	1.657,40	6.956,84	2.368,81	2.726,24	2.571,00	1.471,41	17.751,71

Fonte: Autor (2018).

Além da Tabela 7 possuir estrutura semelhante a Tabela 6, demonstra que as cabeleireiras 1 e 2 conseguem realizar apenas os serviços S5, S3, S1 e S4. O custo total das cabeleireiras funcionárias foi de R\$ 8.751,71, tal custo foi multiplicado pelas taxas de rateio para obtenção dos valores alocados aos determinados serviços. Vale ressaltar que apenas o serviço S3 absorve 54% do custo desta mão de obra.

Já a cabeleireira proprietária possui um custo total superior ao somatório das funcionárias, totalizando R\$ 9.000,00 em 6 meses. Este valor foi rateado seguindo o mesmo raciocínio das funcionárias, no entanto, este profissional desempenha um número maior de serviços (S5, S3, S6, S1, S7 e S4), sabendo-se que ambos grupos de profissionais não desempenham o serviço S2 uma vez que este é realizado apenas pelas manicures.

Os dados da Tabela 5, 6 e 7 foram compilados com o objetivo de melhor esclarecer a obtenção do custo total unitário, conforme mostra a Tabela 8.

Tabela 8: Custo total unitário dos serviços

Tipo de custo /Serviços	S2	S5	S3	S6	S1	S7	S4	TOTAL
Material direto unitário	6,86	7,04	29,55	31,75	11,58	34,46	6,25	127,49
Indireto compartilhado	654,31	671,48	2818,50	3028,34	1104,51	3286,82	596,13	12160,09
	11,86	75,08	325,28	263,81	127,47	-	-	803,50
	-	1657,40	6956,84	2368,81	2726,24	2571,00	1471,41	17751,70
Indiretos não compartilhados (Mão de obra)	11120,50	-	-	-	-	-	-	11120,50
Indiretos não compartilhados (Depreciação)	-	-	-	-	53,00	286,00	296,00	635,00
Somatório dos indiretos (R\$)	11786,67	2403,96	10100,62	5660,96	4011,22	6143,82	2363,54	42470,79
Total de serviços período (6 meses)	328,00	228,00	75,00	36,00	57,00	9,00	193,00	926,00
	35,93	10,54	134,67	157,25	70,37	682,65	12,25	-
Indireto unitário (R\$)								
C. Total unit. (R\$)	42,79	17,58	164,22	189,00	81,95	717,11	18,50	-
Preço atual (R\$)	40,00	45,00	165,00	160,00	250,00	400,00	60,00	-

Fonte: Autor (2018).

Na Tabela 8 destaca-se a alocação de todos os custos indiretos relacionados aos seus respectivos serviços. O custo apresentado como indireto compartilhado refere-se aos totais apresentados nas Tabelas 5, 6 e 7. Logo após, vem os indiretos não compartilhados como o caso da mão de obra das manicures que realizam somente o serviço S2. Já os serviços S1, S7 e S4 possuem equipamentos e/ou sala específicas para sua elaboração, por isso não foram rateados com os demais serviços. Com isso, foram somados todos os custos indiretos, sendo que o serviço S2 possui o maior custo indireto total do período R\$ 11.786,77. Por outro lado, o serviço S4 foi o que apresentou o menor custo indireto total R\$ 2.363,54.

Ao dividir o somatório dos custos indiretos de cada serviço pela sua respectiva demanda, obteve-se o custo indireto unitário. Observa-se que embora o serviço S2 possua, como já mencionado, o maior custo indireto acumulado, possui também o maior volume na demanda entre os demais serviços, com isso consegue diluir bem tal montante, colocando o

em terceiro lugar, entre os sete serviços, com menor custo indireto por unidade de serviço vendido (R\$ 35,93).

O serviço S5 possui o menor custo indireto por unidade de serviço entregue ao cliente (R\$ 10,54). Já o serviço S7 configura o custo indireto mais oneroso para a clínica de beleza perfazendo R\$ 682,65 por unidade oferecida. Desta forma, o custo total unitário foi obtido a partir da soma do indireto unitário mais o direto unitário. Pode-se notar que a classificação em ordem crescente, do serviço de menor custo para o de maior custo, esta ordem permanece na apuração do custo unitário total em relação ao custo indireto unitário. Com isso, o serviço S2 se mantém na terceira posição agora com custo total de R\$42,79, atrás do serviço S5 que gera R\$ 17,58 de custo total, com a primeira posição, e em segundo lugar aparece o S4 com R\$ 18,50.

A Tabela 8 traça também um comparativo do custo total unitário com o preço de venda atual praticado pelo estabelecimento. A partir dessa comparação nota-se que os serviços S2, S6 e S7 possuem custos superiores aos seus respectivos preços, ou seja, possuem um custo bastante elevado, uma vez que conseguem ultrapassar os valores cobrados atualmente, segundo os dados obtidos nesta pesquisa. Ainda segundo demonstra a Tabela 8, os serviços S5, S1 e S4 possuem um custo total unitário bem menor que seus respectivos preços de venda, com isso tais serviços poderão contribuir para liquidação das despesas e possivelmente gerar algum lucro. Já o serviço S3 possui um preço atual de venda muito próximo do custo total relativo a produção deste.

4.4 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO

Os preços de venda dos serviços foram obtidos a partir de registro do sistema utilizado pela empresa sendo os mesmos já expostos anteriormente na Tabela 1. Valem destacar que para os serviços S3, S5 e S6 foram utilizados preços médios, uma vez, que tais serviços variam de preço de acordo com tamanho e volume do cabelo. Com o auxílio do contador da empresa, foi verificada a porcentagem de tributos incidentes na venda de serviços (Impostos sobre serviços-ISS), que correspondem a 6% mediante a legislação vigente. Conforme ilustra a Tabela 9.

Tabela 9: Margem de contribuição unitária.

FATORES/SERVIÇOS	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7
Preço de venda (R\$)	250,00	40,00	165,00	60,00	45,00	160,00	400,00
Tributo de venda (R\$)	15,00	2,40	9,90	3,60	2,70	9,60	24,00
Custo unitário do serviço (R\$)	11,58	6,86	29,55	6,25	7,04	31,75	34,46
MC unitária (R\$)	223,42	30,74	125,55	50,15	35,26	118,65	341,54
MC unitária (%)	89,37	76,85	76,09	83,58	78,36	74,16	85,39

Fonte: Autor (2019).

O custo unitário foi proveniente de apurações anteriores já mencionadas neste trabalho. A margem de contribuição unitária em valor foi alcançada com a subtração dos custos variáveis, representados na tabela 9 pelos tributos de venda e o custo do unitário do material empregado na elaboração de cada serviço, do preço de venda. Já a margem de contribuição unitária percentual foi obtida através da divisão da margem de contribuição unitária em valor pelo preço de venda unitário dos serviços e logo após multiplicando por 100.

Pode-se notar que o serviço de maquiagem definitiva (S7) possui a maior margem de contribuição unitária em termos de valor seguida pela manutenção de prótese (S1) em segundo lugar e na terceira posição estar o serviço de mechas (S6). Por outro lado, ao analisar a margem de contribuição unitária em percentual, considerando os três maiores percentuais, S7 cai para segundo, S1 aponta com o maior percentual e S4 (manutenção de prótese) surge como o terceiro.

A margem de contribuição total de cada serviço é resultado da multiplicação do volume vendido no período (6 meses) pela margem de contribuição unitária em valor. Para o serviço de manutenção de *mega hair* (S1), por exemplo, a empresa comercializou no período analisado (6 meses) 57 manutenções com uma margem de contribuição unitária de R\$ 232,42, o que gera uma margem de contribuição total de R\$ 12.734,94 (57 unid. X R\$ 232,42 por unid.). O mesmo método foi aplicado para os demais serviços em análise, resultando em uma margem de contribuição total dos serviços de R\$ 52.297,40. Deste montante, além do valor já citado que coube ao serviço S1, S2 respondeu por R\$ 10.082,72, S3 participou com R\$ 9.416,25, S4 gerou R\$ 9.678,90 e S5 proporcionou um valor de R\$ 8039,28. Já o S6 (Serviço de mechas) apresenta um total de R\$ 4.221,40. Por último, o S7 contribui com R\$3.073,86. Os cálculos da margem de contribuição total dos serviços estão expressos na Tabela 10.

Tabela 10: Margem de contribuição total.

FATORES/SERVIÇOS	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	Totais
MC unitária (R\$)	223,42	30,74	125,55	50,15	35,26	118,65	341,54	-
MC unitária (%)	89,37	76,85	76,09	83,58	78,36	74,16	85,39	-
Volume de serviços (unid.)	57	328	75	193	228	36	9	926
% do volume total (unid.)	6,16%	35,42%	8,10%	20,84%	24,62%	3,89%	0,97%	100,00%
MC total (R\$)	12734,9	10082,7	9416,2	9678,9	8039,2	4271,4	3073,8	57297,4
Percentual do total (%)	22%	18%	16%	17%	14%	7%	5%	100%

Fonte: Autor (2019).

Como comprovado na Tabela 10, o serviço de manutenção de *mega hair* é o responsável pela maior parte da margem de contribuição total da empresa. A grande representatividade da manutenção do alongamento capilar na margem de contribuição total (22%) do período é explicada pelo valor da margem de contribuição unitária, uma vez que, em termos de volume está à frente apenas de S6 e S7. Observando a margem de contribuição total, em termos de percentual exposta na tabela 10, em ordem decrescente surge o serviço manicure e pedicure (S2-18%), em seguida, o serviço de manutenção de prótese capilar (S4-17%, logo após, o serviço de escova inteligente (S3-16%), a escova tradicional (S5-14%), em penúltimo, o serviço de mechas (S6-7%) e por último a maquiagem definitiva (S7) perfazendo 5% da margem de contribuição total do período analisado.

Como abordado anteriormente, o ponto de equilíbrio representa o volume de vendas que é capaz de gerar uma margem de contribuição total que se iguale as despesas e custos fixos do período, no qual a empresa não terá lucro, mas também não terá prejuízo. A Tabela 11 exhibe o ponto de equilíbrio em unidades e valor.

Tabela 11: Ponto de equilíbrio em unidades e valor.

FATORES/SERVIÇOS	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	Totais
MC total (R\$)	12734,94	10082,72	9416,25	9678,95	8039,28	4271,40	3073,86	57297,40
Volume de serviços (unid.)	57	328	75	193	228	36	9	926
% do Volume total (unid.)	6,16%	35,42%	8,10%	20,84%	24,62%	3,89%	0,97%	100,00%
Custos Fixos (R\$)	-	-	-	-	-	-	-	45679,21
Pto. Equilíbrio (unid.)	45,44	261,49	59,79	153,87	181,77	28,70	7,18	738,24
Preço de venda por unid. (R\$)	250	40	165	60	45	160	400	-
Pto. Equilíbrio (R\$)	11360,53	10459,66	9865,72	9231,92	8179,58	4592,05	2870,03	56559,49

Fonte: Autor (2019).

No caso desta empresa, com os dados obtidos referentes aos custos fixos provenientes da Tabela 4, a margem de contribuição total e o volume total vendido dos serviços, descritos na Tabela 9, pode-se aplicar a fórmula (exposta no referencial deste trabalho) do ponto de equilíbrio para múltiplos produtos. Feito isso, obteve-se 738,24 unidades como o ponto de equilíbrio [$(R\$ 45.679,21 / (R\$ 57.297,40/926))$].

A quantidade dos serviços apresentada no ponto de equilíbrio refere-se ao conjunto de todos os serviços analisados, é necessário atribuir o quanto desse total pertence respectivamente aos outros tipos de serviços ofertados pela empresa. Para tanto é de fundamental importância ter conhecimento da participação percentual de cada serviço no total de unidades comercializado no período.

Como demonstrado tanto na Tabela 9 quanto na Tabela 11, a manutenção de *mega hair* (S1) responde por 6,16% da quantidade vendida, a manicure e pedicure (S2) por 35,42%, a escova inteligente (S3) por 8,10%, a manutenção de prótese (S4) por 20,84%, a escova (S5) por 24,62%, as mechas (S6) por 3,89% e a maquiagem definitiva (S7) por 0,97% dos serviços ofertados. Aplicando os percentuais ao volume de 738,24 unidades para a quantidade que compete a cada serviço do ponto de equilíbrio em unidades calculado, como está incluído na Tabela 11.

Em busca de determinar o ponto de equilíbrio em valor para cada serviço, multiplicou-se a quantidade de serviços no ponto de equilíbrio em unidades pelo preço de venda de cada serviço, como explanado na Tabela 11.

Percebe-se que a quantidade comercializada pela clínica de beleza (926 unidades) supera o volume necessário para atingir o ponto de equilíbrio em unidades, que era de 738,24 unidades. Isso comprova que as operações proporcionam recursos suficientes para pagar os custos fixos (citados na Tabela 4), pagar custos e despesas variáveis (custo do material direto para elaboração do serviço e tributos incidentes sobre as vendas de serviços) e ainda gerar lucro para a organização segundo esta análise.

No caso em estudo, o ponto de equilíbrio em unidades do serviço de manutenção de *mega hair* (S1) é de 45,44 unidades, enquanto que segundo os controles internos apontaram um volume de vendas de 57 unidades. Desse modo, pode-se concluir, então que a margem de segurança em unidades é de 11,56 (57–45,44) unidades desse tipo de serviço.

Para obtenção da margem de segurança em valor (R\$), deve-se multiplicar a margem de segurança em unidades pelo preço de venda unitário (R\$). Adotando como exemplo o serviço de manicure e pedicure (S2), tem-se que margem de segurança em unidades é 66,51 e o preço de venda é de R\$ 40,00 por unidade ofertada. Portanto, a margem de segurança em valor (R\$) desse serviço prestado é de R\$ 2.660,40 (66,51 unid. X R\$ 40,00). A Tabela 12 apresenta a margem de segurança (em unidades e em valor) de todos os serviços analisados.

Tabela 12: Margem de segurança.

FATORES/SERVIÇOS	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	Totais
Volume de serviços (unid.)	57	328	75	193	228	36	9	926
Venda no Pto. Equilíbrio (unid.)	45,44	261,49	59,69	153,87	181,77	28,70	7,18	738,24
Margem segurança (unid.)	11,56	66,51	15,31	39,13	46,23	7,30	1,82	187,76
Preço de venda por unid. (R\$)	250	40	165	60	45	160	400	-
Margem segurança (R\$)	2890,0	2660,4	2526,1	2347,8	2080,3	1168,0	728,0	14400,7

Fonte: Autor (2019).

Ao examinar a Tabela 12 verifica-se que, se mantidas as participações percentuais no volume em unidades vendidas para cada serviço, o empreendimento tem margem de segurança em unidades de 187,76. Assim sendo, o volume durante os 6 meses pode se reduzir em tal quantidade que ainda a companhia ainda não entrará na faixa de prejuízo. A mesma linha de raciocínio vale para o caso da margem de segurança em valor, cuja avaliação realizada evidencia que o faturamento pode decrescer R\$14.400,70 semestralmente sem que a empresa passe a atuar com déficit.

A Tabela 13 traz dados já mencionados anteriormente, no entanto, ressalta o resultado apurado no período analisado.

Tabela 13: Projeção de resultado no período analisado (6 meses).

FATORES/SERVIÇOS	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	Totais
Preço de venda (R\$)	250,00	40,00	165,00	60,00	45,00	160,00	400,00	
Tributos de venda	15,00	2,40	9,90	3,60	2,70	9,60	24,00	
Custo unitário do serviço (R\$)	11,58	6,86	29,55	6,25	7,04	31,75	34,46	
MC unitária (R\$)	223,42	30,74	125,55	50,15	35,26	118,65	341,54	
Volume de serviços (unid.)	57	328	75	193	228	36	9	926
MC total (R\$)	12734,94	10082,72	9416,25	9678,95	8039,28	4271,40	3073,86	57297,40
Custos Fixos (R\$)	-	-	-	-	-	-	-	45679,21
Resultado do período (R\$)	-	-	-	-	-	-	-	11618,19

Fonte: Autor (2019).

O resultado do período analisado é fruto da subtração do valor dos custos fixos pela margem de contribuição total em valor (R\$) apresentada no mesmo período, considerando o volume de venda passado ou o que se quer projetar. Na Tabela 13, expõe o resultado alcançado pela organização no período da pesquisa no valor de R\$ 11.618,19.

4.5 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA ORIENTATIVO

O *mark-up* é uma taxa aplicada ao custo do serviço ou produto para a formação do seu preço de venda. Para obtenção dessa taxa nos serviços foi indispensável, primeiramente, conhecer o custo total envolvido na elaboração dos serviços, a média das despesas mensais sobre o faturamento bem como a margem de lucro desejada. Ainda para compor o cálculo do *mark-up* foi considerado os impostos decorrentes das vendas dos serviços.

Vale ressaltar que a empresa não possui uma margem de lucro definida além de não possuir critérios para determinação da mesma. Por isso, foi estipulada uma margem de lucro de 20% fixa para todos os serviços, que segundo consultor entrevistado pela revista EXAME (2018), é o mínimo que se espera para o setor de serviços. A Tabela 14 demonstra a elaboração do cálculo do *mark-up* para o preço de venda orientativo.

Tabela 14: Mark-up para preço de venda orientativo.

Serviços	Fatores (Preço de venda)	Impostos	Despesas gerais	Margem de lucro	Soma	Mark-up multiplicador
S1	100	6,0%	37,9%	20%	63,9%	2,77
S2	100	6,0%	37,9%	20%	63,9%	2,77
S3	100	6,0%	37,9%	20%	63,9%	2,77
S4	100	6,0%	37,9%	20%	63,9%	2,77
S5	100	6,0%	37,9%	20%	63,9%	2,77
S6	100	6,0%	37,9%	20%	63,9%	2,77
S7	100	6,0%	37,9%	20%	63,9%	2,77

Fonte: Autor (2019).

Como a empresa em estudo é optante pelo regime de tributação conhecido como Simples Nacional, foi considerado os impostos incidentes sobre os serviços, que neste regime é feito de modo simplificado e unificado, compondo um conjunto de outros impostos, que totalizam 6% para os serviços. Essas informações foram obtidas através do contador da empresa.

O resultado do *mark-up* foi descoberto ao diminuir do preço de venda que é 100%, a porcentagens de impostos de 6%, o percentual de despesas mensais de 37,9% (demonstrado o cálculo na Tabela 4) e a margem de lucro desejada em 20%, apurando-se dessa maneira um percentual total de 36,1%, que ao dividir 100 por esse percentual gera-se o índice de *mark-up* multiplicador do serviço. Ao aplicar este índice de 2,77 no custo dos serviços origina-se o preço de venda orientativo para cada serviço.

Após realizado o cálculo do *mark-up* para os serviços em estudo, com margem de lucro desejada, foi calculado o *mark-up* para o preço mínimo, o qual é obtido considerando a margem de lucro zero, de acordo com explanado na Tabela 15.

Tabela 15: Mark-up para preço de venda mínimo.

Serviços	Fatores (Preço de venda)	Impostos	Despesas gerais	Margem de lucro	Soma	Mark-up multiplicador
S1	100	6,0%	37,9%	0%	43,9%	1,78
S2	100	6,0%	37,9%	0%	43,9%	1,78
S3	100	6,0%	37,9%	0%	43,9%	1,78
S4	100	6,0%	37,9%	0%	43,9%	1,78
S5	100	6,0%	37,9%	0%	43,9%	1,78
S6	100	6,0%	37,9%	0%	43,9%	1,78
S7	100	6,0%	37,9%	0%	43,9%	1,78

Fonte: Autor (2019).

A Tabela 15 mostra o *mark-up* encontrado sem a margem de lucro, com o intuito de conhecer o preço de venda mínimo que a clínica de beleza deve exercitar para somente cobrir com os seus gastos. Percebe-se que a taxa a ser aplicada do *mark-up* agora é 1,78.

Para o cálculo do preço de venda orientativo foi aplicado sobre o custo total de elaboração o *mark-up* multiplicador conforme encontrado na Tabela 14. Após, foi realizado a comparação do preço apurado com o preço de venda atualmente praticado pela companhia.

Tabela 16: Comparação do preço de venda orientativo do o preço de venda atual.

Serviços	Custo total de elaboração	Mark-up multiplicador	Preço de venda orientativo	Preço de venda atual	Diferença
S1	R\$ 81,95	2,77	R\$ 227,01	R\$ 250,00	R\$22,99
S2	R\$ 42,79	2,77	R\$ 118,53	R\$ 40,00	-R\$ 78,53
S3	R\$ 164,23	2,77	R\$ 454,93	R\$ 165,00	-R\$ 289,93
S4	R\$ 18,50	2,77	R\$ 51,25	R\$ 60,00	R\$ 8,75
S5	R\$ 17,58	2,77	R\$ 48,70	R\$ 45,00	-R\$ 3,70
S6	R\$ 189,00	2,77	R\$ 523,55	R\$ 160,00	-R\$ 363,55
S7	R\$ 717,11	2,77	R\$ 1.986,45	R\$ 400,00	-R\$ 1.586,45

Fonte: Autor (2019).

Pela comparação feita dos dois preços de venda, orientativo e o praticado pelo empreendimento, constata-se que apenas os serviços S1 e S4 tiveram o preço de venda praticado acima do preço orientativo, logo consegue cobrir todos os gastos, gerar lucro com a margem sugerida de 20% e ainda ocorre excedente. A diferença de preço de venda praticado em relação ao preço de venda orientativo foi de R\$22,99 para o serviço S1 e R\$ 8,75 para o serviço S4. Já os demais serviços apresentaram preço de venda praticado abaixo do preço orientativo, verifica-se que os mesmos estão atuando em prejuízo, pois o seu preço não está sendo suficiente para suprir os gastos que eles geram. Com destaque para o serviço S7 em que o preço apurado é R\$ 1.586,45 acima do praticado, sendo está a maior diferença encontrada.

Logo em seguida é exibido o comparativo do preço de venda mínimo com relação ao preço de venda atual. Para elaboração do cálculo foi utilizado o *mark-up* encontrado na Tabela 15. Conforme apresenta a Tabela 17.

Tabela 17: Comparação entre o preço de venda mínimo e preço de venda atual.

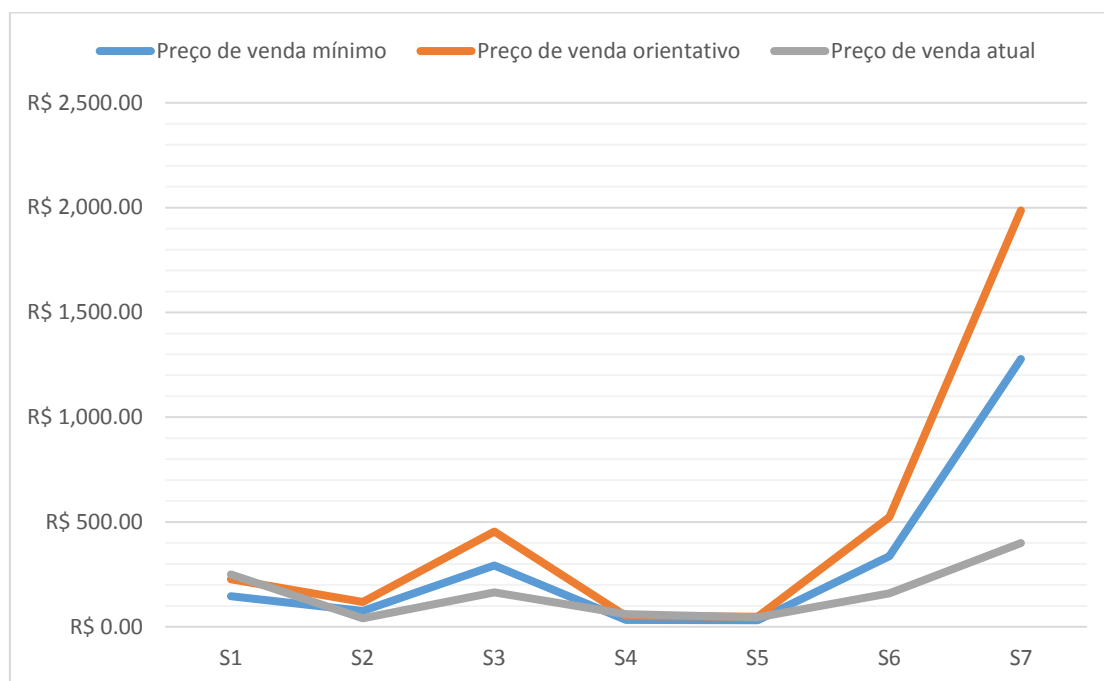
Serviços	Custo total de elaboração	Mark-up multiplicador	Preço de venda mínimo	Preço de venda atual	Diferença
S1	R\$ 81,95	1,78	R\$ 146,08	R\$ 250,00	R\$ 103,92
S2	R\$ 42,79	1,78	R\$ 76,27	R\$ 40,00	-R\$ 36,27
S3	R\$ 164,23	1,78	R\$ 292,75	R\$ 165,00	-R\$ 127,75
S4	R\$ 18,50	1,78	R\$ 32,98	R\$ 60,00	R\$ 27,02
S5	R\$ 17,58	1,78	R\$ 31,34	R\$ 45,00	R\$ 13,66
S6	R\$ 189,00	1,78	R\$ 336,90	R\$ 160,00	-R\$ 176,90
S7	R\$ 717,11	1,78	R\$ 1.278,27	R\$ 400,00	-R\$ 878,27

Fonte: Autor (2019).

De acordo com a Tabela 17, verifica-se que entre os 7 serviços em estudo, em 4 serviços o preço de venda mínimo ficou acima do preço de venda atual, são eles: S2, S3, S6 e S7 com respectivamente as seguintes diferenças: R\$ 36,27, R\$ 127,75, R\$ 176,90, R\$ 878,27.

Nos demais serviços o preço praticado foi superior ao preço mínimo, sendo a ênfase para o serviço S1 em que essa diferença foi de R\$103,92, seguido pelo serviço S4 com R\$ 27,02 e em terceiro aparece o serviço S5 com um preço de venda praticado de R\$ 13,66 superior ao mínimo. No Gráfico 3 é possível visualizar com maior clareza a comparação dos três preços de venda: mínimo, orientativo e atual.

Gráfico 3: Comparação dos preços de venda.



Fonte: Autor (2019).

Por meio dessa análise comparativa entre os preços de venda orientativo, atual e mínimo, constata-se que na maior parte dos serviços o preço de venda sugerido encontrou-se bem acima do preço de venda praticado pela organização. Isso demonstra que a atual política de fixação de preço dos serviços não está adequada, pois não está sendo capaz de absorver os gastos totais.

O Gráfico 3 confirma que, somente os serviços S1, S4 e S5 se aproximam dos preços de venda sugeridos, ou seja, em torno de 43% dos serviços analisados possuem preços acima do mínimo sugerido, já em relação ao preço de venda orientativo apenas 29% dos serviços (S1 e S4) analisados possuem preços atuais acima do sugerido, ou seja, esses dois serviços são os únicos que conseguem cobrir os custos, percentuais de despesas, tributos e atender a margem de lucro estipulada em 20%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A crescente mudança no cenário econômico bem como a expansão vivida pelo setor onde se insere os salões de beleza provoca o surgimento de novas tecnologias além de novas empresas adentrarem no segmento. Com isso, faz com que os gestores das empresas busquem novas informações e métodos com o intuito de suprir as suas necessidades informacionais e gerenciais.

Neste contexto, o estudo realizado teve êxito nos objetivos propostos, uma vez que identificou os serviços que mais impactam no faturamento oferecido pela empresa, bem como todos os custos a eles associados. Também foi possível identificar os custos e despesas envolvidos na operação da empresa e posteriormente classificados. O custo unitário total para aplicação do custeio por absorção foi viabilizado com a apuração da matéria-prima consumida, bem como pela apuração do valor de depreciação dos equipamentos envolvidos na elaboração dos serviços. Com isso, o custo unitário para os serviços serem prestados foi de R\$ 81,95 para a manutenção do alongamento capilar (S1), R\$ 42,79 para manicure e pedicure (S2), R\$ 164,22 para escova inteligente (S3), R\$ 18,50 para manutenção de prótese capilar (S4), R\$ 17,58 para escova tradicional (S5), R\$ 189,00 para aplicação de mechas em um cabelo médio (S6) e de R\$ 717,11 para maquiagem definitiva em sobrancelhas (S7). Tais informações servem para os gestores da clínica conhecer os custos unitários dos serviços que mais impactaram no faturamento da empresa. Outra resposta apresentada pelo estudo ao problema proposto é que apenas os serviços de manutenções e escova tradicional estão conseguindo cobrir os custos e gerar lucros.

A análise de custo/volume/lucro foi alcançada atendendo a mais um objetivo que foi analisar os indicadores para contribuir com tomada de decisões gerenciais. Deste modo, observa-se que o estudo apresentou subsídios para empresa se adequar a legislação fiscal por meio da aplicação do custeio por absorção e por outro lado de maneira complementar a empresa tem informações gerenciais importantes como o ponto de equilíbrio e a utilização da margem de contribuição, os quais foram viabilizados com a aplicação do custeio direto ou variável.

Como a empresa não possuía uma margem de lucro definida foi estipulada uma margem de lucro de 20%, no entanto apenas os serviços de manutenção de alongamento e prótese capilar apresentaram preços atuais acima do preço de venda orientativo proposto, a partir da aplicação da taxa de *mark-up*. Notou-se que mesmo ao se estipular para todos os sete serviços analisados uma margem de lucro zero, apenas três serviços obtiveram preço acima do sugerido.

Dessa forma, para os serviços que apresentaram preços acima do preço de venda orientativo, fica a sugestão para empresa utilizá-los como uma forma de desconto para seus clientes sabendo-se que ela ainda consegue cobrir suas despesas e gerar lucro. Para o restante dos serviços que não conseguiram atingir o preço de venda orientativo, recomenda-se para a clínica de beleza a realização de uma análise da possibilidade de passa a dotar o preço sugerido para alguns, ou seja, os quais o mercado ou demanda possam absorver e para os que não forem possível de o preço sugerido ser absorvido pelo mercado, buscar reduzir os custos para manter a competitividade sem operar em prejuízo.

Considerando os altos percentuais de gastos apresentados no estudo sugere-se o aumento da demanda dos serviços de classe A através de oferta de pacotes de serviços onde eles estejam inseridos, uma vez que seria possível aumentar mais rapidamente os lucros e consequentemente, diluir os altos custos fixos. Outra sugestão seria a adoção de uma política de compra baseada tão somente na demanda mensal da empresa reduzindo dessa forma desperdícios com estoque de produto e com quantidade de produto sem utilização. Além disso, a implantação do valor do pró-labore sugerido no estudo trata-se de um fator crucial na redução e controle dos gastos fixos mensais.

Uma das dificuldades encontradas está na variedade de serviços ofertados pela empresa, além de que compartilham em certos momentos de recursos semelhantes o que torna difícil a correta alocação e contabilização dos custos com mais acuracidade. Outra dificuldade foi a identificação de um valor adequado para o pró-labore.

Portanto, o estudo além de poder ser referência para outros pesquisadores que buscam analisar os custos relacionados aos salões de beleza e centros de estética, uma vez que apresenta poucos estudos na literatura voltados a um setor tão importante, também auxiliará a gestão da empresa analisada a gerir melhor seus recursos e tomar as melhores decisões, bem como serve para outros gestores deste setor que tanto carece de informações e conhecimentos aqui abordados.

REFERÊNCIAS

- ABIHPEC – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HIGIENE PESSOAL, PERFUMARIA E COSMÉTICOS. **Panorama de Setor Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos 2016**. Disponível em: <<https://www.abihpec.org.br/2016/06/panorama-do-setor-2016-2/>>. Acesso em: 29 set. 2016.
- _____. **Panorama de Setor Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos 2019**. Disponível em: <<https://abihpec.org.br/publicacao/panorama-do-setor-2019/>>. Acesso em: 06 ago. 2019.
- _____. **Anuário 2018**. Disponível em: <<https://abihpec.org.br/anuario-2018-flip/mobile/index.html#p=40>>. Acesso em: 06 ago. 2019.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS, SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (Brasil). **Salão de Beleza: Guia de Boas Práticas**. Rio de Janeiro: ABNT; Sebrae, 2016. 56 p. Disponível em: <<http://abnt.org.br/paginampe/biblioteca/files/upload/anexos/pdf/06b4255d0d988c37599a034be49e66e1.pdf>> Acesso em: 10 ago. 2016.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- _____. **Análise gerencial de custos: aplicações em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookmann, 2002.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e EXCEL**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 569p.
- BRUXEL, L. F. **Análise de custos e gestão de preços de uma distribuidora de bebidas**. 2014. 67p. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, Ijuí, 2014. Disponível em: <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2344/TCC%20-%20Luana%20Bruxel%20vers%C3%A3o%20final.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 26 julho 2019.
- CARPINETTI, L. C. R. **Gestão da qualidade: conceitos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 2010.
- DANTAS, J. M. **Aplicação das ferramentas da qualidade na avaliação de serviços de beleza: um estudo de caso na empresa CLINBEM**. 2016. 66p. Monografia (Bacharel em Ciência e Tecnologia) – Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA), Mossoró, 2016. Disponível em: <<https://sigaa.ufersa.edu.br/sigaa/public/biblioteca/buscaPublicaAcervo.jsf>>. Acesso em: 10 ago. 2018.
- EXAME. **As considerações para definir a margem de lucro ideal**. 2018. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/videos/dicas-para-empREENhedores/qual-a-margem-de-lucro-ideal-para-o-seu-negocio/>>. Acesso em: 20 ago. 2019.
- FERNANDES, F. C. F.; GODINHO FILHO, M. **Planejamento e controle da produção: dos fundamentos ao essencial**. São Paulo: Atlas, 2010. 275p.
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.184p.

HERNANDEZ J.P. Jr.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos: textos, casos práticos e testes com respostas**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2012. 344p.

III CADERNO DE TENDÊNCIAS 2014-2015. **Higiene Pessoal – Perfumaria – Cosméticos**. ADBI, ABIHPEC, SEBRAE. São Paulo: BB Editora, 2013. Disponível em: <<https://www.abihpec.org.br/2013/10/caderno-de-tendencias-2014-2015>>. Acesso em: 29 set. 2016.

MARTINS, C. et al. Gestão de serviços em salões de beleza: do diagnóstico à melhoria de qualidade. **GEPROS. Gestão da Produção, Operações e Sistemas**, Bauru, Ano9, nº3, jul-set/2014, p.79-93. Disponível em: <<http://www.revista.feb.unesp.br/index.php/gepros/article/viewFile/1047/590>>. Acesso em: 10 ago. 2016.

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

NAKANO, D. Métodos de Pesquisa Adotados na Engenharia de Produção e Gestão de Operações. In: MIGUEL, P. A. C. (Org.) **Metodologia de Pesquisa em Engenharia de Produção e Gestão de Operações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. 63-72p.

RAUPP, F. M.; DE BORBA, J. T.; OLDENBURG, D. Gestão de custos em serviços estéticos: um estudo de caso em uma clínica de podologia. In: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 2016, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: CNEG, 2016. Disponível em: <http://www.inovarse.org/sites/default/files/T16_251.pdf>. Acesso em: 15 set. 2018.

SARAIVA JÚNIOR, A. F. **Decisão de mis de produtos sob a perspectiva do custeio baseado em atividades e tempo para operações com múltiplas restrições**. 2014. 329p. Tese (doutor em ciências) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3136/tde-04012016-114937/publico/Tese_Abraao_Saraiva.pdf>. Acesso em: 07 ago. 2019.

SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSTON, R. **Administração da Produção**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.703p.

SOUZA, A.; CLMENTE, A. **Gestão de custos: aplicação operacional e estratégicas, exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL**. São Paulo: Atlas, 2007.

TUBINO, D. F. **Planejamento e controle da produção: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. 190p.

VIEITA, A. P. L. **O custeio por absorção e o custeio variável: vantagens e desvantagens sobre o método a ser adotado pela empresa**. 2007. Disponível em: <<http://peritocontador.com.br/wp-content/uploads/2015/04/Ana-Paula-Lobo-Vieita-O-Custeio-por-Absor%C3%A7%C3%A3o-e-o-Custeio-Vari%C3%A1vel-Vantagens-e-Desvantagens-sobre-o-M%C3%A9todo-a-ser-Adotado-pela-Empresa.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2019.

WERNKE, R. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008. 175p.
_____. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 201p.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Classificação ABC

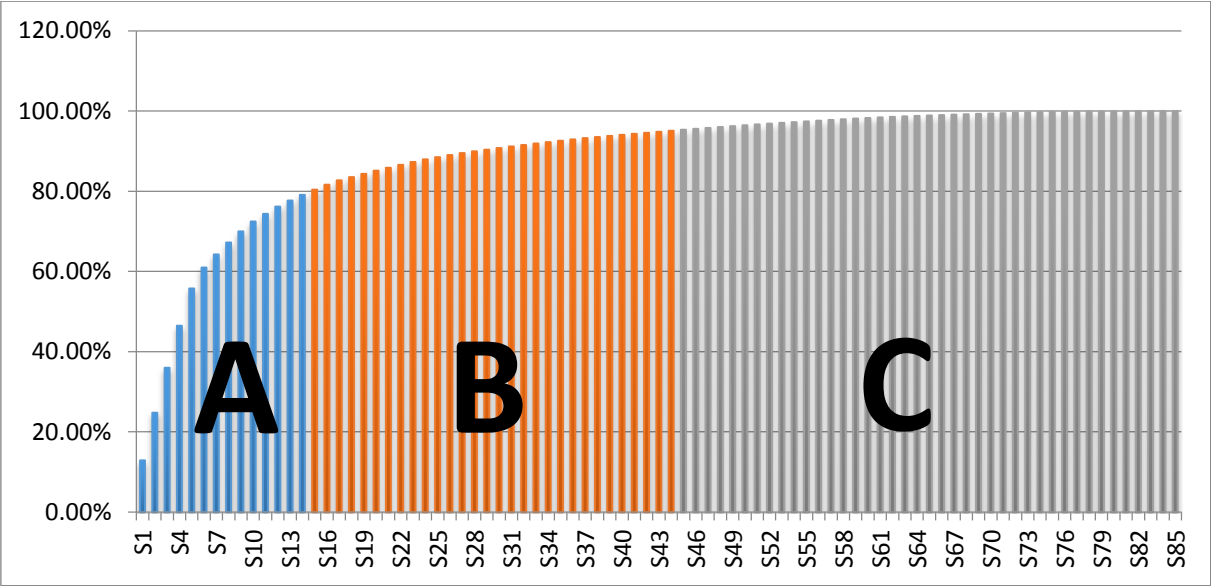
Código	Serviço	Preço (R\$)	Demanda (6 meses)	Demanda Valorizada (R\$)	Demanda Valorizada Acumulada (R\$)	Demanda Valorizada Acumulada Percentual (%)	Classe
S1	Manutenção de Mega Hair	250,00	57	14250,00	14250,00	12,90%	A
S2	Manicure e Pedicure	40,00	328	13120,00	27370,00	24,78%	
S3	Escova Inteligente	165,00	75	12375,00	39745,00	35,99%	
S4	Manutenção de Prótese	60,00	193	11580,00	51325,00	46,47%	
S5	Escova	45,00	228	10260,00	61585,00	55,76%	
S6	Mechas	160,00	36	5760,00	67345,00	60,98%	
S7	Maquiagem Definitiva Sobranc	400,00	9	3600,00	70945,00	64,24%	
S8	Corte Feminino	50,00	66	3300,00	74245,00	67,22%	
S9	Retoque de Tintura	50,00	61	3050,00	77295,00	69,99%	
S10	Corte Masculino	30,00	91	2730,00	80025,00	72,46%	
S11	Hidratação Loreal	50,00	42	2100,00	82125,00	74,36%	
S12	Tintura Masculina	30,00	67	2010,00	84135,00	76,18%	
S13	Depilação Sobrancelha Simples	20,00	83	1660,00	85795,00	77,68%	
S14	Manicure-unha de Gel Ou Porcelana	120,00	13	1560,00	87355,00	79,10%	
S15	Limpeza de Pele	80,00	18	1440,00	88795,00	80,40%	B
S16	Depilação Intima Geral	40,00	34	1360,00	90155,00	81,63%	
S17	Limpeza + Peeling	120,00	10	1200,00	91355,00	82,72%	
S18	Retoque de Relachamento	100,00	9	900,00	92255,00	83,53%	
S19	Depilação Buço	15,00	59	885,00	93140,00	84,33%	
S20	Sobrancelha	20,00	44	880,00	94020,00	85,13%	
S21	Depilação Axila	20,00	40	800,00	94820,00	85,85%	
S22	Mega-hair - Aluguel de Telas	200,00	4	800,00	95620,00	86,58%	
S23	Maquiagem	49,58	16	793,28	96413,28	87,30%	
S24	Manutenção e Corte de Prótese	80,00	9	720,00	97133,28	87,95%	
S25	Cílios Fio-a-fio	150,00	4	600,00	97733,28	88,49%	
S26	Aplicação de Tintura	35,00	17	595,00	98328,28	89,03%	
S27	Depilação Barba	30,00	18	540,00	98868,28	89,52%	
S28	Manicure - Manutenção de Po	80,00	6	480,00	99348,28	89,95%	

S29	Depilação Peito	25,00	18	450,00	99798,28	90,36%
S30	Depilação Costas	25,00	18	450,00	100248,28	90,77%
S31	Pedicure-unha Encravada	40,00	11	440,00	100688,28	91,17%
S32	Depilação Intima Masculina	45,00	9	405,00	101093,28	91,53%
S33	Matização	100,00	4	400,00	101493,28	91,90%
S34	Prancha Com Cachos	30,00	13	390,00	101883,28	92,25%
S35	Depilação 1/2 Perna	20,00	19	380,00	102263,28	92,59%
S36	Hidratação Simples	20,00	18	360,00	102623,28	92,92%
S37	Depilação Perna Completa	40,00	9	360,00	102983,28	93,25%
S38	Depilação de Braço	20,00	15	300,00	103283,28	93,52%
S39	Banho de Lua	60,00	5	300,00	103583,28	93,79%
S40	Drenagem Linfática	300,00	1	300,00	103883,28	94,06%
S41	Maquiagem + Cílios Postiços	70,83	4	283,32	104166,60	94,32%
S42	Hidratação (somente Aplicação)	10,00	28	280,00	104446,60	94,57%
S43	Tintura Cabelo Medio	70,00	4	280,00	104726,60	94,82%
S44	Banho de Brilho Cabelo Medio	70,00	4	280,00	105006,60	95,08%
S45	Bronzeamento Artificial 2 Loço	140,00	2	280,00	105286,60	95,33%
S46	Tintura Cabelo Curto	50,00	5	250,00	105536,60	95,56%
S47	Banho de Brilho Cabelo Curto	50,00	5	250,00	105786,60	95,78%
S48	Trança Rasta Fire	250,00	1	250,00	106036,60	96,01%
S49	Hena Sobrancelha	35,00	7	245,00	106281,60	96,23%
S50	Massagem Relaxante	80,00	3	240,00	106521,60	96,45%
S51	Pedicure Só Pintura	5,00	46	230,00	106751,60	96,66%
S52	Depilação de Nariz	10,00	22	220,00	106971,60	96,86%
S53	Aplicação de Alizante	70,00	3	210,00	107181,60	97,05%
S54	Depilação Bumbum	20,00	10	200,00	107381,60	97,23%
S55	Tintura Cabelo Longo	100,00	2	200,00	107581,60	97,41%
S56	Maquiagem Retoque Sobranc	100,00	2	200,00	107781,60	97,59%
S57	Relachamento Cabelo Medio	100,00	2	200,00	107981,60	97,77%
S58	Relachamento Cabelo Longo	200,00	1	200,00	108181,60	97,95%
S59	Manicure Só Postiça	30,00	6	180,00	108361,60	98,12%

C

S60	Manicure Pintura	10,00	16	160,00	108521,60	98,26%
S61	Bronzeamento Artificial 1loção	80,00	2	160,00	108681,60	98,41%
S62	Escova + Prancha	50,00	3	150,00	108831,60	98,54%
S63	Hidratação Botox Truss	70,00	2	140,00	108971,60	98,67%
S64	Barba C/ Gilete	20,00	6	120,00	109091,60	98,78%
S65	Prancha Sem Escova	40,00	3	120,00	109211,60	98,89%
S66	Cantinho Simples	40,00	3	120,00	109331,60	98,99%
S67	Porcelana + Pé e Mão	120,00	1	120,00	109451,60	99,10%
S68	Lavagem Capilar Especial	15,00	7	105,00	109556,60	99,20%
S69	Pedicure Com Motor	25,00	4	100,00	109656,60	99,29%
S70	Manicure C/ Postiça	50,00	2	100,00	109756,60	99,38%
S71	Hidratação Sp Wella	50,00	2	100,00	109856,60	99,47%
S72	Banho de Brilho Cabelo Longo	100,00	1	100,00	109956,60	99,56%
S73	Depilação Barriga	20,00	4	80,00	110036,60	99,63%
S74	Alongamento De Cílios Tufos	80,00	1	80,00	110116,60	99,70%
S75	Penteado Simples	20,00	3	60,00	110176,60	99,76%
S76	Prótese - Colagem Simples+la	10,00	4	40,00	110216,60	99,80%
S77	Manicure-unha Porcelana - Un	12,00	3	36,00	110252,60	99,83%
S78	Depilação de Orelha	10,00	3	30,00	110282,60	99,86%
S79	Pedicure - Spa	30,00	1	30,00	110312,60	99,88%
S80	Trança Raiz	30,00	1	30,00	110342,60	99,91%
S81	Retirada de Porcelana	30,00	1	30,00	110372,60	99,94%
S82	Retirada De Cílios	30,00	1	30,00	110402,60	99,96%
S83	Depilação Coxa	20,00	1	20,00	110422,60	99,98%
S84	Touca	10,00	1	10,00	110432,60	99,99%
S85	Manicure Pintura Em Gel	10,00	1	10,00	110442,60	100,00%
TOTAL		2011		110442,60		

APÊNDICE B - Curva ABC



APÊNDICE C – Gastos da empresa

GASTOS DA EMPRESA	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	TOTAL	MÉDIO
	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$
CUSTOS FIXOS	8463,32	7916,20	8121,80	7556,52	6749,50	6871,88	45679,22	7613,20
Folha salarial	5944,41	5464,47	5696,59	5148,37	4654,16	4531,71	-	-
Manicure 1	906,20	845,79	845,79	1208,27	906,20	946,88	-	-
Manicure 2	861,30	861,30	861,30	861,30	861,30	861,30	-	-
Cabeleireira Proprietária	1500,00	1500,00	1500,00	1500,00	1500,00	1500,00	-	-
Cabeleireira 1	937,40	937,91	937,91	-	-	-	-	-
Cabeleireira 2	937,91	937,91	937,91	937,91	1208,26	978,59	-	-
Encargos Sociais	693,60	322,56	558,68	551,89	111,40	222,94	-	-
Benefícios	108,00	59,00	55,00	89,00	67,00	22,00	-	-
Utilidades	472,34	405,16	378,64	361,58	358,77	603,60	-	-
Energia	472,34	405,16	378,64	361,58	358,77	603,60	-	-
Estrutura Física	1700,00	1700,00	1700,00	1700,00	1390,00	1390,00	-	-
Aluguel e Abastecimento de água	1700,00	1700,00	1700,00	1700,00	1390,00	1390,00	-	-
Aquisição de Ativos	346,57	346,57	346,57	346,57	346,57	346,57	-	-
Equipamentos/Material para elaboração de serviços	51,90	51,90	51,90	51,90	51,90	51,90	-	-
Depreciação dos equipamentos	294,67	294,67	294,67	294,67	294,67	294,67	-	-
CUSTOS VARIÁVEIS	4768,04	928,39	2613,63	720,50	1658,91	2621,22	13310,69	2218,45
Material direto	4768,04	928,39	2613,63	720,50	1658,91	2621,22	-	-
DESPESAS FIXAS	6746,43	6851,11	6811,66	7011,59	6863,46	7301,64	41585,89	6930,98
Folha salarial	972,00	972,00	972,00	972,00	972,00	972,00	-	-
Salário e encargos da Recepcionista	972,00	972,00	972,00	972,00	972,00	972,00	-	-
Serviços terceiros	395,00	395,00	395,00	395,00	395,00	405,00	-	-
Contadora	300,00	300,00	300,00	300,00	300,00	300,00	-	-
Manutenção do site	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	50,00	-	-

APÊNDICE D – Custo total de matéria prima dos serviços analisados

Manutenção de alongamento capilar					
Componente	Quantidade	Unidade	Preço unidade	Quantidade utilizada	Subtotal
Removedor	120	ml	\$25.00	24	\$5.00
Xampu	5000	ml	\$79.00	10	\$0.16
Condicionador	5000	ml	\$89.00	5	\$0.09
Queratina	3	m (Rolo)	\$10.00	1	\$3.33
Lavagem toalha	1	und.	\$1.50	2	\$3.00
Total					\$11.58
Escova Inteligente					
Componente	Quantidade	Unidade	Preço unidade	Quantidade utilizada	Subtotal
Xampu antiresíduo	5000	ml	\$79.00	10	\$0.16
Condicionador	5000	ml	\$89.00	5	\$0.09
Reparador de pontas	1		\$1.80	1	\$1.80
Lavagem toalha	1	und.	\$1.50	2	\$3.00
Produto redutor	1000	ml	\$490.00	50	\$24.50
Total					\$29.55
Manutenção de protese capilar					
Componente	Quantidade	Unidade	Preço unidade	Quantidade utilizada	Subtotal
Detergente	5000	ml	\$15.00	20	\$0.06
Xampu	5000	ml	\$79.00	10	\$0.16
Condicionador	500	ml	\$89.00	10	\$1.78
Algodao	500	g	\$15.00	0.33	\$0.01
Fita adesiva	33	m (1 rolo)	\$280.00	0.5	\$4.24
Total					\$6.25
Escova tradicional					
Componente	Quantidade	Unidade	Preço unidade	Quantidade utilizada	Subtotal
Xampu	5000	ml	\$79.00	10	\$0.16
Condicionador	5000	ml	\$89.00	5	\$0.09
Defrizante	250	ml	\$84.00	8.3	\$2.79
Reparador de pontas	30	ml	\$20.00	1.5	\$1.00
Lavagem toalha	1	und.	\$1.50	2	\$3.00
Total					\$7.04
Mechas					
Componente	Quantidade	Unidade	Preço unidade	Quantidade utilizada	Subtotal
Pó Descolorante	500	g	\$120.00	60	\$14.40
Agua Oxigenada	1000	ml	\$48.00	100	\$4.80
Papel Aluminio	100	m (rolo 30cmX100m)	\$42.00	5	\$2.10
Xampu Matizador	980	ml	\$120.00	10	\$1.22
Creme Matizador	980	g	\$80.00	15	\$1.22
Hidratação (Mascara)	500	g	\$80.00	20	\$3.20
Lavagem de toalha	1	unid.	\$1.50	2	\$3.00
Luvas de plastico descartaveis	1	par	\$1.80	1	\$1.80
Total					\$31.75

Maquiagem Definitiva					
Componente	Quantidade	Unidade	Preço unidade	Quantidade utilizada	Subtotal
Algodão	500	g	\$16.00	50	\$1.60
Luva latex	100	unid.	\$22.00	4	\$0.88
Mascara	100	unid.	\$10.00	1	\$0.10
Toca	100	unid.	\$15.00	1	\$0.15
Higienizante	1000	ml	\$45.00	50	\$2.25
Pigmento	15	ml	\$130.00	1.5	\$13.00
Agulha	10	unid.	\$90.00	1	\$9.00
Batoque	50	unid.	\$40.00	1	\$0.80
Ponteira	10	unid.	\$33.00	1	\$3.30
Contonete	75	unid.	\$2.00	5	\$0.13
Papel toalha	1	rolo	\$5.00		\$0.25
Lavagem tecido	1		\$3.00		\$3.00
Total					\$34.46