

APLICAÇÃO DE MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO NA GESTÃO DE UM SALÃO DE BELEZA¹

Cesar Felipe Guedes de Almeida²
Cassiane de Oliveira Velho³

RESUMO

O mercado da beleza no Brasil vem crescendo a cada ano. De acordo com estudos da Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (ABIHPEC) (2015), o ramo tem uma importante contribuição no Produto Interno Bruto (PIB) do país, sendo, em 2014, de 1,8% do PIB nacional (ABIHPEC, 2015). Porém, a pesquisa “Sobrevivência das Empresas no Brasil”, SEBRAE (2013), aponta que a taxa de mortalidade das empresas com até dois anos de vida ainda é 24,4%. Para empresas do setor de serviços, essa taxa é ainda maior, ficando em 27,8%, sendo a falta de gestão a principal causa desse índice. (SEBRAE, 2013). Portanto, o objetivo desse trabalho foi desenvolver um estudo de caso em um salão de beleza a fim de determinar quais os custos dos serviços prestados pelo método de custeio variável, para, assim, indica-lo como uma ferramenta simples de gestão do negócio e de informações tempestivas para a tomada de decisão, evitando a sua mortalidade e, oposto a isso, crescer com resultados concretos e sustentáveis. Após a análise dos dados e dos resultados obtidos, concluiu-se que o trabalho cumpriu com o seu objetivo, visto que forneceu uma série de informações sobre os custos e resultados da empresa de acordo com a variação da sua demanda. Ressalta-se que nesse estudo de caso não foram consideradas depreciações na apuração dos custos.

Palavras-chave: Custeio variável. Contabilidade de custos. Salão de beleza.

APPLICATION OF VARIABLE COSTING A TOOL OF MENAGEMENT

ABSTRACT

The beauty market in Brazil has been growing every year. According to studies developed by the Brazilian Association of the Personal Hygiene, Perfumery and Cosmetics Industry (ABIHPEC, 2015), the sector has an important contribution in the country's Gross Domestic Product (GDP), representing in 2014 1.8% of the national GDP (ABIHPEC, 2015). However, the “Survival of Businesses in Brazil”, SEBRAE (2013) survey shows that the mortality rate of companies with less than two years is still 24.4%. For companies in the service sector, this rate is even higher, standing at 27.8%, and the lack of management is the

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2017, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduando do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. (cesarfga@gmail.com).

³ Mestre em Engenharia de Produção pela UFRGS. Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Unisinos. Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (cassiane.velho@ufrgs.br).

index main cause. (SEBRAE, 2013). For service sector companies, this rate is even higher, tanding at 27.8%, in which management failure is the index main cause. (SEBRAE, 2013). Therefore, the objective of this study was to develop a case study in a beauty salon focused on determine the costs of services provided by the variable costing method, in order to propose this as a tool of business management and timely information for the decision-making loop, avoiding their mortality and, on the contrary, helping the companies grow with concrete and sustainable results. Subsequently to the analysis of the data and the results obtained, it was concluded that this article fulfilled its objective, since it provided a series of information about the costs and results of the company, according to the variation of its demand. Additionally, it is noteworthy that in this case study were not considered in calculating depreciation costs.

Keywords: Variable costing. Cost accounting. Beauty salon.

1 INTRODUÇÃO

O mercado da beleza no Brasil vem crescendo a cada ano. De acordo com estudos da Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (ABIHPEC) de 2015 o ramo tem uma importante contribuição no Produto Interno Bruto (PIB) do país, sendo, em 2014, de 1,8% do PIB nacional (ABIHPEC, 2015). Apesar da estagnação da economia brasileira nos últimos dois anos, que se estende até hoje, o setor não para de crescer.

Em 2014, os setores de higiene, perfumaria e cosméticos, aos quais o negócio está inserido, faturou R\$ 101 bilhões, sendo o terceiro mercado consumidor mundial de cosméticos (ABIHPEC, 2015). O consumidor tem priorizado cuidados com o corpo, economizando em produtos básicos. De acordo com o mesmo estudo, o mercado da beleza apresentou “um crescimento médio deflacionado composto próximo a 10% a.a. nos últimos 19 anos, tendo passado de um faturamento *Ex-Factory*⁴, líquido de tributos sobre vendas, de R\$ 4,9 bilhões em 1996 para R\$ 43,2 bilhões em 2014” (ABIHPEC, 2015).

Vários fatores contribuíram para esse crescimento, destacando: o acesso das classes D e E aos produtos do setor, devido ao aumento da renda; integrantes da classe C passaram a consumir produtos com maior valor agregado; participação crescente da mulher no mercado de trabalho ao longo desses 19 anos (ABIHPEC, 2015).

Conforme pesquisa realizada pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) – Vale a pena montar um salão de beleza? – (2015), muitas pessoas são assiduamente frequentadoras de salão de beleza. Ainda, segundo a pesquisa, que sejam negócios informais, pequenos ou grandes centros estéticos, no setor da beleza e estética ainda

⁴ À saída da fábrica.

há bastante espaço para empresas e empreendedores, independente do foco – classes A, B, C, D ou E. (SEBRAE, 2015).

Contudo, falta de demanda não é um problema nesse mercado. A pesquisa ainda cita que “os negócios de serviços pessoais ‘Salão de Beleza’ não param de crescer” e que:

Cerca de 7 mil salões de beleza são abertos por mês em todo o território nacional, cuja maioria é de micro empreendedores individuais. Considerando-se o alto grau de informalidade dessas atividades, esses números trazidos à realidade seguramente ultrapassam a casa de 1 milhão. (SEBRAE, 2015).

Conforme pesquisa realizada no portal Microempreendedor Individual (MEI), o total de profissionais cadastrados no Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) 96.02.5.1 – Cabeleireiros, Manicures e Pedicures – e 96.02.5.2 – Atividades de Estética e Outros Serviços de Cuidado com a Beleza – extraídos em 10 de junho de 2017, é de 698.777. Número expressivo se comparado com outras atividades. No Rio Grande do Sul, esse total é de 41.080.

Apesar do crescimento do setor, a pesquisa “Sobrevivência das Empresas no Brasil”, SEBRAE (2013), aponta que a taxa de mortalidade das empresas com até dois anos de vida ainda é 24,4%. Para empresas do setor de serviços, essa taxa é ainda maior, ficando em 27,8%, sendo a falta de gestão a principal causa desse índice (SEBRAE, 2013).

Há uma “carência na formação dos empreendedores quanto à gestão de seus empreendimentos” (SEBRAE, 2016). Devido ao volume de profissionais na área da beleza no país e da carência desse mercado por informação de gestão – com um mercado em crescimento e falta de controles internos para gestão do negócio – destaca-se a importância de desenvolver uma pesquisa com foco no controle de custos para gestão de um salão de beleza.

Diante do exposto, considerando a prosperidade do mercado da beleza, faz-se necessário, em qualquer negócio, para acompanhar esse crescimento, a implantação apropriada de ferramentas de gestão capazes de suprirem as suas demandas por informações de controles, custos e gestão.

De acordo com Leone (2000, p. 19), a contabilidade “se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade”. Para Crepaldi e Crepaldi (2014, p. 83), “o custeio representa um elemento essencial das atividades de contabilidade gerencial das empresas”, portanto, a contabilidade de custos pode ser uma aliada à sobrevivência das empresas.

A gestão do negócio está diretamente ligada à tomada de decisão. No mercado da beleza, a tomada de decisão de forma rápida e eficaz impacta na lucratividade a curto prazo, visto a sazonalidade da demanda e concorrência.

Devido ao salão de beleza não ter um adequado sistema de controle de custos, surge a seguinte problemática de pesquisa: quais os custos dos serviços prestados do salão de beleza estudado à luz do custeio variável?

O objetivo desse trabalho foi determinar quais os custos dos serviços prestados de salão de beleza pelo método de custeio variável.

Outro ponto a destacar, que justifica a elaboração do trabalho, é a inexistência de um método de custos adequado, atualmente, no negócio. Diante disto, a aplicação de um método de custos apropriado gera informações úteis a sua gestão, como apuração de resultados, formação de preço, comparação entre custos/volume/lucro.

Portanto, um método de custos adequado poderá auxiliar no planejamento estratégico da empresa a curto e longo prazo, de forma que as alterações de preço de produtos e serviços poderão ser claramente analisadas tempestivamente, tornando, assim, a empresa mais competitiva do ponto de vista comercial.

Para um melhor entendimento desse trabalho, ele foi estruturado compondo introdução, na qual apresenta-se o problema de pesquisa e a justificativa; referencial teórico, em que é exposto o surgimento da contabilidade de custos e apresentação do método de custeio variável; procedimentos metodológicos utilizados neste estudo; estudo de caso com a apresentação do caso específico deste trabalho e a análise de dados embasados no referencial teórico; e, por fim, procedimentos metodológicos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção é elaborado um breve relato histórico da contabilidade até o surgimento da contabilidade de custos, expondo as principais terminologias envolvendo a matéria.

2.1 O SURGIMENTO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS E SUAS FINALIDADES NOS DIAS ATUAIS

Mesmo com a idade pré-histórica da contabilidade de modo geral, a contabilidade de custos somente teve maior notoriedade a partir Revolução Industrial, no século XVIII, quando

os processos fabris artesanais tiveram uma migração para a produção por máquinas (MARTINS, 2010).

De acordo com Martins (2010), até a revolução industrial, existia, basicamente, a Contabilidade Financeira, estruturada para servir empresas comerciais na Era Mercantilista. Ainda segundo Martins (2010), com o advento da indústria, a função do contador tornou-se mais complexa, pois não dispunha dos dados tão facilmente para poder atribuir valor aos estoques, o valor de compra na empresa comercial havia sido substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados. Com isso, o contador viu-se obrigado a adaptar as empresas industriais aos mesmos critérios utilizados das empresas comerciais. “Começou-se então a adaptação, dentro do mesmo raciocínio, com a formação dos critérios de avaliação de estoques no caso industrial.” (MARTINS, 2010, p. 20).

“Com o crescimento das empresas e o conseqüente aumento na complexidade do sistema produtivo, constatou-se que as informações fornecidas pela contabilidade de custos eram potencialmente úteis ao auxílio gerencial [...]” (BORNIA, 2010, p. 12).

Na visão de Leone (2009, p. 25), “A Contabilidade de Custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior *eficiência e eficácia*.”.

2.2 CLASSIFICAÇÕES E NOMENCLATURAS DE CUSTOS

Nesta subseção são abordadas as classificações e nomenclaturas envolvendo a contabilidade de custos que serão utilizados nas análises dos dados coletados da empresa objeto desse estudo de caso.

2.2.1 Nomenclatura de Custos

a) Gasto, Desembolso e Investimento

Na visão de Bornia (2010), gasto é o valor do insumo adquirido pela empresa, independente de terem sido utilizados ou não. Gasto, segundo o mesmo autor, não é sinônimo de desembolso. O desembolso é o pagamento que pode ocorrer em momento diferente do gasto. O gasto ocorre no ato, por exemplo, da compra de matéria-prima para o pagamento em 60 dias, e o desembolso ocorre somente na hora do seu efetivo pagamento.

Para Leone e Leone (2010), gasto é definido pelas transações financeiras em que há ou a diminuição do disponível ou a assunção de um compromisso em troca de algum bem de investimento ou um bem de consumo.

Investimento, na visão de Bornia (2010), é o valor dos insumos adquiridos pela empresa não utilizados no período e que poderão ser utilizados em período futuro.

d) Custos e Despesa

Custos são todas as atividades e insumos utilizados para a fabricação de um produto ou realização de um serviço que estão diretamente ligados a sua produção.

Para Eliseu Martins (2010), o custo é um gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O gasto, na avaliação do mesmo autor, é o sacrifício financeiro por entrega ou promessa de entrega de ativos para a compra de um bem ou serviço qualquer. Como exemplo o autor cita a matéria-prima que é um gasto da empresa enquanto estocado até que seja alocada a fabricação, tornando-se, assim, um custo do produto com ela elaborado. Este gasto “[...] é novamente um investimento, já que fica ativado até sua venda.” (MARTINS, 2010, p. 25).

Despesa na visão de Martins (2010) é o bem ou o serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receita. Por exemplo, o autor cita a comissão do vendedor que é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. Na visão de Bornia (2010), “despesa é o valor dos insumos consumidos para o funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação.”, ainda segundo o mesmo autor, a despesa refere-se às atividades fora do âmbito da fabricação, sendo geralmente separadas em administrativas, comerciais e financeiras.

Por fim, Segundo Martins (2010), todos os custos que são ou foram gastos na fabricação de bens ou serviços se transformam em despesas quando da entrega desses bens e serviços a que se referem. “Muitos gastos são automaticamente transformados em despesas, outros passam primeiro pela fase de custos e outros ainda fazem a via-sacra completa, passando por investimento, custos e despesa.” (MARTINS, 2010, p. 26).

Bornia (2010) classifica os custos de fabricação como sendo os insumos usados na fabricação de produtos da empresa. O custo, segundo o autor, se diferencia do gasto, pois refere-se à aquisição dos insumos, enquanto o custo está relacionado com os insumos efetivamente utilizados.

e) Perda e Desperdício

Para Bornia (2010), as perdas são os valores dos insumos consumidos de forma anormal. As perdas, para o autor, na engenharia, significa o trabalho que aumenta os gastos e não agrega valor ao produto. São gastos ineficientes.

Ainda de acordo com o mesmo autor, os desperdícios são os esforços econômicos que não agregam valor ao produto da empresa e nem servem para suportar diretamente o trabalho efetivo. Além das perdas anormais, os desperdícios englobam, também, as ineficiências normais do processo.

2.2.2 Classificação de Custos

Após elencadas as nomenclaturas de custos, apresenta-se, abaixo, as classificações dos custos, que podem ser identificados como:

a) Custos Diretos ou Indiretos

Conforme Leone (2009), os custos diretos são todos os custos que são possíveis de se identificar com as obras, do modo mais econômico e lógico. Para Martins (2010), os custos diretos são os que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo.

Já os custos indiretos, de acordo com Leone (2009, p. 59), “são todos os custos que dependem do emprego de recursos, de taxas de rateio, de parâmetros para o débito às obras.” Para Bornia (2010, p. 21), “os custos indiretos não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocações para isso.” O autor ainda cita como exemplo de custos indiretos o aluguel e a mão de obra indireta. Portanto, custos indiretos são aqueles de difícil alocação, dependendo de critérios para sua devida destinação e variando de acordo com os diversos métodos de custeio utilizados.

b) Custos Fixos ou Variáveis

Conforme Bornia (2010, p. 19), “custos fixos são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, não variam com alterações no volume de produção”, ou seja, os custos fixos independem da variação da produção e consequente receita da empresa.

Os custos variáveis, segundo o mesmo autor, são aqueles que estão intimamente ligados com a produção, ou seja, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa. Leone e Leone (2010) preferem definir os custos variáveis como aqueles que variam com o volume de qualquer atividade que tenha sido escolhida como referência.

c) Custos-Semi-Fixos e Semi-Variáveis

Conforme Leone e Leone (2010), custos semifixos e semivariáveis são aqueles que guardam relação especial com a base de volume tomada como referência, são aqueles que, após analisados se verifica que possuem parte variável que se comporta como se custo variável fosse uma parte fixa que se comporta como se custo fixo fosse.

De acordo com Leone (2009, p. 74), “custos semi-variáveis são aqueles que dispõem de uma parcela fixa e de uma parcela variável. São tipos de custos muito encontrados na prática.”. O autor cita como exemplo de custo semivariável os custos com manutenção, visto que este custo é fixo quando a atividade da empresa é zero e varia conforme o nível de atividade.

2.3 MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL

Segundo Martins (2010), o custeio variável surgiu das desvantagens e riscos existentes em função da apropriação dos custos fixos aos produtos por três problemas resumidamente apresentados: (a) os custos fixos existem independentemente da produção ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante; (b) por não dizerem respeito a este ou aquele produto ou esta ou aquela unidade, são quase sempre destruídos à base de critérios de rateio, que contém, em maior ou em menor grau, arbitrariedade. A maior parte das apropriações feitas em função de fatores de influência que, na verdade, não vinculam efetivamente cada custo a cada produto; (c) o valor do custo fixo depende ainda do volume de produção, ou seja, aumenta-se o volume, tem-se um custo fixo menor por unidade e vice-versa.

Leone e Leone (2010) classificam que o critério de custeio variável para o tratamento dos custos tem como fundamento a ideia de que somente os custos e despesas diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida dessa atividade devem ser inventariáveis. Os autores ainda destacam que uma das vantagens do custeio variável é a determinação de um indicador de grande força denominado margem de contribuição, que ajuda na solução de várias decisões e que o conceito de custeio variável permite que a contabilidade de custos prepare informações úteis à administração para que esta possa desincumbir-se com mais eficácia de suas funções de planejamento e tomada de decisão.

Portanto, o custeio variável tem por objetivo levar em consideração para as análises de resultado da empresa somente os custos e despesas que variam diretamente ao nível de atividade ou de produção da empresa. Ou seja, somente são alocados aos produtos e serviços os custos e despesas diretamente variáveis com o volume de produção da empresa.

2.4 ANÁLISE DE CUSTOS/VOLUME/LUCRO

A análise de custos/volume/lucro auxilia o gestor na tomada de decisão de curto prazo, uma vez que serve para analisar o efeito do aumento do volume de vendas sobre os custos, fixos e variáveis, e sobre o lucro líquido da empresa em determinado período. Serve, também, para realizar simulações de possíveis cenários futuros. Para Bornia (2010), análise custo/volume/lucro é um conjunto de procedimentos que determina a influência no lucro provocado por alterações nas quantidades vendidas e nos custos.

Para Leone e Leone (2010), a análise das relações de custos/volume/lucro é um instrumento utilizado por contadores e administradores a fim de visualizar as interações existentes entre alguns fatores significativos presentes nas atividades que influenciam os resultados por meio do método de custeio variável.

Para realizarmos uma análise de custo/volume/lucro é necessário entendermos os conceitos. São eles: margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança. A margem de contribuição em custos é a diferença entre o preço de venda de um produto ou serviço e seus custos e despesas variáveis.

Para Martins (2010), margem de contribuição por unidade é o valor que cada unidade efetivamente tem de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro. No conceito de Bornia (2010), margem de contribuição é o montante da

receita diminuído dos custos variáveis. Ainda para o autor, a margem de contribuição unitária é o preço de venda menos os custos variáveis unitários do produto.

Ponto de equilíbrio é o ponto em que a venda é capaz de suprir os custos e despesas variáveis e os custos e despesas fixos. É o ponto em que a empresa não tem nem lucro, nem prejuízo.

De acordo com Leone e Leone (2010), o ponto de equilíbrio é o ponto cujo a linha do custo total se encontra com a linha da receita de vendas, não há nem lucro, nem prejuízo.

Conforme Clóvis Luís Padoveze (2010), o cálculo do ponto de equilíbrio para empresas com múltiplos produtos é um dos assuntos mais complexos nas análises de custo/volume/lucro quando os custos fixos são comuns. O autor explica que, para se chegar a esse ponto nessas condições, se aplica o percentual de produção de cada produto em relação ao total produzido e se multiplica esse percentual pela margem de contribuição unitária de cada produto. Se soma o resultado dessas multiplicações para se chegar a uma margem de contribuição unitária média, calculando, assim, o ponto de equilíbrio.

A margem de segurança é a diferença entre o que a empresa pode produzir e comercializar em quantidade de produtos, e a quantidade apresentada no ponto de equilíbrio (LEONE e LEONE, 2010).

Com relação à alavancagem operacional, ela é definida como qual o impacto no resultado da empresa de uma variação percentual na demanda (MARTINS, 2010).

2.5 ESTUDO RELACIONADOS

Nesta seção apresenta-se, na tabela 1, alguns estudos científicos relacionados à temática. O assunto não é muito estudado, visto que não foram localizados muitos trabalhos referentes ao tema. A tabela 1 demonstra alguns destes trabalhos.

Tabela 1 – Estudos relacionados

Título, Autor e Ano	Objetivos e Resultados
Custos de procedimentos básicos de um salão de beleza: é de arrear os cabelos. (KRASINSKY e CADORE)	O artigo utiliza o custeio baseado em atividade (ABC) para apurar os custos dos serviços básicos de um salão de beleza, realizando um levantamento de todo o material utilizado, tempos de elaboração, mão de obra, até o preço unitário, concluindo que resultou em indicadores para a gerência da empresa, com o objetivo de melhor fundamentar a tomada de decisão com relação aos preços praticados

Aplicação de Custeio Baseado em Atividade em um Salão de Beleza (SOARES, 2014)	O objetivo deste artigo é conhecer os serviços que dão lucro ou prejuízo em um salão de beleza em Criciúma/SC, aplicando o método de custeio baseado em atividade (ABC) e constatou-se que o serviço de maior rentabilidade é reflexos/luzes seguido de aplicação de progressiva. Constatou, também, que o serviço de penteado tem desempenho negativo.
Custos para decisão: a implantação da contabilidade de custos em uma empresa prestadora de serviços (VERONEZ, 2004)	Propor um sistema de custos, fundamentado no custeio variável, a uma empresa prestadora de serviços de beleza, para disponibilizar informações que contribuam para a gestão e auxílio aos administradores de quantidades mínimas de serviços que precisam ser prestados para que a empresa permaneça no mercado. Concluiu-se que o conjunto de informações pode ser utilizado para as tomadas de decisões, contribuindo para entendimento dos custos de uma empresa prestadora de serviços de forma estrutural e facilitando o seu monitoramento e visualizando os recursos consumidos.
Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços (BORGERT, 2005)	Apresentar um método de custeio híbrido – junção do custeio ABC com e Unidade de Esforço de Produção – para uma empresa prestadora de serviços, com processo de execução contínuo do segmento de beleza, concluindo que o método é aplicável e fornece informações relevantes aos seus gestores através de processos simples, pois dispensa recursos tecnológicos sofisticados.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

São poucos os estudos relacionados à área de custos para salão de beleza. Em sua maioria, são estudos técnicos desenvolvidos pelo SEBRAE. O mais utilizado foi o Custeio Baseado em Atividade (ABC), e não o método de custeio variável em salão de beleza. Krasinsky e Cadore aplicaram o método de custeio baseado em atividade, concluindo que o trabalho resultou em indicadores para gestão da empresa, como é o objetivo desse trabalho. Assim como Soares (2014), aplicando o método ABC encontraram o serviço de maior rentabilidade e contrataram até mesmo serviços com resultados negativos. Veronez (2004) utilizou o método de custeio variável a fim de gerar informações para a tomada de decisão da empresa e seu trabalho facilitou o monitoramento dos custos e recursos consumidos. Já Borgert (2015), utilizando um método de custeio híbrido – junção do ABC com Unidade de Esforço e Produção –, concluiu que o método fornece informações relevantes aos gestores.

Todos os trabalhos acima tiveram a finalidade de munir os gestores para a tomada de decisão e controle dos custos, bem como a importância de um método de custos para a administração.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada nesse estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: pela forma de abordagem do problema, a pesquisa é classificada como quantitativa, uma vez que, segundo Bauren (2008 p. 93), procura descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre os fenômenos. Destaca, ainda, a autora, que esse tipo de pesquisa utiliza-se de instrumentos estatísticos desde a coleta até a análise e o tratamento dos dados.

De acordo com seus objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva, pois, segundo Gil (2008, p. 28), a pesquisa desse tipo descreve características de determinada população, ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Ainda segundo o Gil (2008, p. 28), uma das características da pesquisa descritiva é a técnica padronizada de coleta de dados, que será muito utilizada nesse trabalho. Segundo Andrade (2010, p. 36), a pesquisa descritiva “tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relação entre variáveis e fatos”. Bauren (2008, p. 81) destaca, ainda, que “vários estudos utilizam a pesquisa descritiva para análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil.”. Podem ser questões, por exemplo, relacionadas às características próprias da profissão contábil como instrumentos contábeis utilizados na gestão das organizações.

Com base nos procedimentos técnicos utilizados, a pesquisa caracteriza-se por ser um estudo de caso. De acordo com Bauren (2008 p. 84), “estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinados casos específicos”. Para Yin, o estudo de caso é uma investigação empírica profunda de um fenômeno contemporâneo no seu contexto de mundo real quando os limites entre o fenômeno e o contexto não forem claramente evidentes. Quando relacionado à contabilidade, o estudo de caso concentra o maior número de pesquisas em organizações, visando à configuração, à análise e/ou à aplicação de instrumentos ou teorias contábeis (BAUREN, 2008, p. 84). Para Andrade (2010, p. 36), o estudo de caso “dedica-se a estudos intensivos do passado, presente e de interações ambientais de uma (ou algumas) unidade social”.

Com relação aos instrumentos de coleta de dados, fez-se uso de documentação, registros em arquivo e observação direta. Para as análises foram disponibilizados planilhas com demandas mensais por serviços, notas fiscais de compras, extratos bancários, contas pagas nos períodos analisados, pedidos de compra de insumos, planilha dos serviços prestados, bem como seu valor de venda, relação de produtos utilizados nos serviços, planilhas de preços de insumos disponibilizadas pelos fornecedores, documentos

disponibilizados pelo escritório de contabilidade e auxiliar administrativo e fichas técnicas utilizadas pelos profissionais. Os dados são aproximados, visto o sigilo solicitado pela empresa.

Alguns insumos que compõem determinados serviços que não detêm protocolos de quantidades utilizadas como, por exemplo, algodão, base, *spray* secante utilizado pelas manicures, foram levantados através das compra do período e divididos demanda dos serviços aos quais se destinam, realizando uma média aproximada dos insumos consumidos por serviço.

Com base nesses levantamentos e com a ajuda da ferramenta Microsoft Excel 2013, preparou-se uma planilha mãe com todos os dados coletados sendo processados para que se pudessem demonstrar todas as análises realizadas, bem como os custos fixos e variáveis.

Dessa maneira, realizou-se a análise de dados da empresa através do método de custeio variável, a fim de propô-lo como um das ferramentas de gestão.

4 ESTUDO DE CASO

Esta seção tem finalidade de fazer uma breve apresentação do negócio, demonstrar a aplicabilidade do método de custeio variável na empresa objeto desse estudo, bem como as análises decorrentes dos dados coletados, tirando, assim, as conclusões e considerações desse trabalho. Foram apurados:

- Custos fixos;
- Serviços prestados;
- Insumos utilizados em cada serviço prestado;
- Valor dos insumos totais e unitários;
- Quantidade unitária de cada insumo utilizado em cada serviço;
- Custo unitário total dos serviços prestados;
- Margem de contribuição unitária e total;
- Ponto de equilíbrio unitário e total;
- Demonstração do resultado do exercício.

4.1 DESCRIÇÃO DA EMPRESA

4.1.1 Caracterização da Empresa

A empresa estudada é um salão de beleza inserido em um SPA⁵ na cidade de Osório/RS. Inicialmente o negócio era uma estética que oferecia apenas tratamentos estéticos corporais, massoterapia e depilação. Fundada em 1993, a estética ampliou seu espaço em 2013, incorporando salão de beleza com terapia capilar, *personal trainer*, nutricionista, quiropraxia e micropigmentação. O salão, que tem 48 m², teve início de suas atividades em março de 2013, juntamente com a ampliação do espaço que hoje possui um total de 162 m². O salão de beleza tem, hoje, cinco colaboradores, sendo dois cabeleireiros, duas manicures e uma auxiliar de cabeleireiro, além de maquiadora que trabalha como *freelancer*. O salão de beleza tem horário de terça a sábado das 9h às 12h e das 13h às 20h, somando um total de 9 horas e 30 minutos.

A empresa faturou, no último ano, em torno de R\$ 300.000, sendo enquadrada no simples nacional para fins de apuração de impostos. O quadro 1 mostra os serviços prestados pela empresa, bem como seus valores de venda.

Quadro 1 – Serviços e Valores

Serviço	Valor (R\$)
Alisamento Carbocisteína	190,00
Aplicação Mega	100,00
Aplicação de Colocação	65,00
Coloração Raiz	90,00
Corte Bordado	85,00
Corte Feminino	60,00
Corte Infantil	30,00
Corte Masculino	50,00
Escova	40,00
Escova de Brilho	85,00
Hidratação Fibre Force	80,00
Lavagem de Cabelo	30,00
Mechas	180,00
Penteado	80,00
Penteado Noiva	120,00
Tonalização	75,00
Tratamento di Fiori	70,00
Tratamento Difiori Masc	50,00
Manicure Simples	17,00
Pedicure Simples	22,00

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

⁵ Associa-se o conceito de SPA à ideia de *wellness* (bem-estar), com o foco mais voltado para os cuidados pessoais, saúde, beleza, paz e relaxamento (POSSER, 2011, p. 46).

Para a entrega desses serviços são utilizados diversos insumos e utensílios, bem como a mão de obra dos colaboradores. Essa mão de obra é paga por comissão que varia de acordo com cada um dos serviços. Por exemplo, serviços que envolvem “química” como coloração, produtos de tratamentos e produtos de alisamento, a comissão dos cabeleireiros é de 37%. Nos serviços que não envolvem “química” (somente shampoo e condicionador), como por exemplo: corte, escova, corte bordado, lavagem de cabelo, bem como os serviços de manicure e pedicure, as comissões são de 50%. A comissão do auxiliar de cabeleireiro é descontada diretamente da comissão do próprio cabeleireiro, não influenciando no custo para o salão de beleza.

O salão arca integralmente com a totalidade dos custos, tendo os profissionais a sua comissão líquida, com base nos percentuais estipulados.

4.2 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Nesta parte do trabalho são demonstrados todos os custos e despesas dos serviços prestados de acordo com as suas classificações e a forma como foram apanhados e apurados. Foram colhidos dados de junho de 2016 a maio de 2017. Ressalta-se que, nesta análise, não foram considerados custos e despesas com depreciação visto que não foram localizadas notas fiscais dos móveis e utensílios utilizados e, em alguns casos, já estão em uso há mais de quatro anos, já passíveis de substituição, conforme informado pela proprietária. Portanto, para essa análise não foram considerados, podendo, em trabalhos futuros, serem incorporados.

4.2.1 Custos Fixos

O custos fixos foram analisados com base nas notas fiscais de compra, faturas, extratos bancários, recibos, dados da folha de pagamento disponibilizadas pelo escritório de contabilidade e estão demonstrados na quadro 2, classificados quanto à natureza em despesa ou custo:

Quadro 2 – Custos Fixos Salão de Beleza

Custo Fixo	Valor (R\$)	Natureza
Salário Recepção	974,05	Despesa
Marketing	600,00	Despesa
Faxineira	520,00	Despesa
Contador		Despesa

	400,00	
Telefone	124,90	Despesa
Software	178,00	Despesa
Luz	176,39	Custo
Internet	109,90	Despesa
Material de Limpeza	88,09	Despesa
Fixo Água	64,65	Despesa
Variável água	62,82	Custo
Tarifas Bancárias	60,00	Despesa
Máquina de Cartão	56,58	Despesa
Assinatura Revistas	29,90	Despesa
		Total: 3.445,28

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A folha de pagamento, disponibilizada pelo escritório de contabilidade, é o salário da recepcionista. É a única colaboradora que possui carteira assinada. Esse valor se refere ao salário mínimo da categoria, encargos sociais, bem como provisões de 13º e férias, dividido por dois, visto que o salão arca somente com a metade do custo, sendo a outra metade paga pelo restante da estrutura.

Os materiais de limpeza compõem os custos fixos, pois não dependem da demanda e, conforme levantamento em notas fiscais de compra, tem uma periodicidade mensal linear, sendo o *kit* de limpeza comprado a cada mês tendo uma variação em torno de R\$ 20,00 reais para mais ou para menos.

A faxina é realizada uma vez por semana e tem o valor de R\$ 130,00, totalizando R\$ 520 reais no mês.

A luz, embora tenha um percentual considerado como custo fixo e outro como custo variável, nessa análise, optou-se por considerá-la como custo fixo, visto que o consumo de luz se mostrou estável ao longo do período analisado, à exceção dos meses de dezembro a abril, em que o consumo quase dobrou em vista do uso de ar condicionado, o que demonstra que a demanda não afeta consideravelmente o consumo de luz. Isso se deve pelo fato de o salão de beleza ter diversas luzes que ficam acesas durante suas 9 horas e 30 minutos de funcionamento, além do ar condicionado ligado o tempo todo nos meses mais quentes do ano. Portanto, o consumo de energia é quase linear e teve pouca relação com a demanda mensal.

Assim como a luz, o consumo de água tem uma parte fixa no total de R\$ 64,64 e variável de R\$ 62,82. Não foram localizadas todas as contas de água do período apurado, porém, nas faturas que puderam ser analisadas nota-se que o valor se mantém constante durante o período, consideramos o valor de água como fixo com base nas médias das contas de água que pudemos analisar.

O telefone fixo do SPA tem um plano total de R\$ 200,00, o qual é dividido por dois, sendo que o salão paga a metade da fatura. O telefone móvel é exclusivo do salão de beleza e tem um gasto fixo mensal de R\$ 24,90 com um plano de ligações ilimitadas para qualquer operadora. Portanto, o salão de beleza arca com um custo de R\$ 124,90 mensais em telefone.

4.2.2 Custos Variáveis

Para se determinar os custos variáveis, primeiramente se fez um levantamento junto ao *software* de gestão da empresa para identificar os serviços ativos que foram faturados no período analisado, bem como os profissionais responsáveis por cada serviço e também um levantamento dos estoques, a fim de identificar os produtos/insumos que são utilizados no salão de beleza para alocá-los posteriormente a cada serviço.

As análises dos custos variáveis foram divididas em Cabeleireiros e Manicures para um melhor entendimento dos levantamentos dos custos considerando que os critérios para essas análises foram coletados de forma diferente.

Os serviços de maquiagem apenas têm custos de rateio, simples nacional e taxa de cartão uma vez que os insumos utilizados são fornecidos pela maquiadora.

Analisando as tabelas de preços disponibilizadas pelos fornecedores, pode-se identificar os preços e medidas das embalagens dos insumos utilizados nos serviços prestados por cabeleireiros e manicures conforme os quadros 3 e 4, respectivamente.

Quadro 3 – Insumos utilizados nos serviços de cabeleireiro: valor total e unitário

Insumos utilizados nos serviços	Preço (R\$)	Quant. Total	Unidade Medida	Preço Unitário (R\$)
Ativo Carbocisteína Sunshine	420,00	1000	mililitro	0,42
Shampoo Lavatório Di Fiori	75,00	5000	mililitro	0,02
Mascara Di Fiori	97,00	550	gramas	0,18
Condicionador Lavatório Di Fiori	75,00	5000	mililitro	0,02
Coloração Schwarzkopf	24,99	60	gramas	0,42

NOVA OXIGENADA (HD)	79,90	1000	mililitro	0,08
BC OIL MIRACLE MASCARA QUENTE	39,90	10	mililitro	3,99
BC OIL MIRACLE SHAMPOO	129,95	1000	mililitro	0,13
BC OIL MIRACLE TRATAMENTO GOLD	209,93	750	mililitro	0,28
BC HE FIBRE FORCE SHAMPOO	189,93	1000	mililitro	0,19
BC HE FIBRE FORCE TRATAMENTO	246,42	750	mililitro	0,33
BC HE FIBRE FORCE INFUSÃO QUERATINA	233,27	120	gramas	1,94
Igora Vario Blond EXTRA POWER WHITE – Descolorante	118,65	450	gramas	0,26
Tonalizante Schwarzkopf	24,90	60	gramas	0,42
Papel laminado	30,00	10000	centímetros	0,00
Fixador de cabelo	99,90	500	mililitro	0,20
Mousse de cabelo	47,90	250	mililitro	0,19
Cera de cabelo	139,90	100	gramas	1,40
Óleo especial	27,00	120	mililitro	0,23
Sabonete Esfoliante especial	34,50	190	mililitro	0,18
Argila Especial	43,00	250	mililitro	0,17
Shampoo Especial	120,00	1000	mililitro	0,12
Condicionador Especial	180,00	1000	mililitro	0,18
Mascara Especial	145,00	1000	mililitro	0,15
Toalhas	0,50	1	unidade	0,50

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Quadro 4 – Insumos utilizados nos serviços de manicures: valor total e unitário

Insumos utilizados nos serviços	Preço (R\$)	Quant. Total	Unidade Medida	Preço Unitário (R\$)
Lixa Mão	9,90	100	unidade	0,10
Lixa Pé	17,90	50	unidade	0,36
Base Cetim	16,90	120	mililitro	0,14
Luva	19,90	100	unidade	0,20
Acetona	10,90	500	mililitro	0,02

Algodão	21,90	500	gramas	0,04
Esmalte	10,00	8	mililitro	1,25
Óleo Secante	9,90	60	mililitro	0,17
Spray Secante	13,90	500	mililitro	0,03
Extra Brilho	9,00	9	mililitro	1,00
Protetor Bacia	23,90	100	unidade	0,24
Creme Emoliente	14,90	500	gramas	0,03
Esfoliante	26,90	1000	gramas	0,03
Pacote Grau Cirúrgico – Rolo	69,80	10000	centímetros	0,01
Água Destilada	11,00	5000	mililitro	0,00
Toalhas	0,30	1	unidade	0,30

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

As tolas têm um custo de R\$ 0,50 (cinquenta centavos) para cabeleireiros e R\$ 0,30 (trinta centavos) para manicures, pois o serviços de lavagem é terceirizado, sendo este seu custo unitário. Os produtos com a denominação “especial” são de uma determinada marca de tratamentos que a empresa solicitou sigilo, visto ser um diferencial estratégico do salão de beleza.

Após esses levantamentos, para identificar a quantidade unitária dos insumos utilizados nos serviços realizados, foram analisadas fichas técnicas nas quais constam anotações dos serviços realizados, os produtos utilizados e suas quantidades, medidas em balança de precisão – quando medidas em gramas – ou copo graduado – quando medidas em mililitro. Como exemplo de insumos constantes na ficha técnica podemos citar: coloração, oxidante, pó descolorante, neutralizantes, shampoo, condicionadores, dentre outros produtos conforme quadro 4.

Após análises das fichas técnicas utilizadas pelos profissionais para anotações, realizou-se uma planilha com as quantidades de insumos utilizadas em cada serviço, conforme demonstrado no quadro 5.

Quadro 5 – Quantidade unitária de insumos utilizada em cada serviço com química

Serviços	Alisamento Carbocisteína	Aplicação de Coloração	Coloração Raiz	Escova de Brilho	Hidratação Fibre Force	Mechas	Tonalização	Tratamento di Fiori	Tratamento Difiori Masc
Ativo Carbocisteína Sunshine	100	-	-	-	-	-	-	-	-
Shampoo Lavatório Di Fiori	10	10	10	-	-	10	10	-	-
Mascara Di Fiori	5	-	-	-	-	3	-	-	-
Condicionador Lavatório Di Fiori	-	8	8	-	-	-	8	-	-
Coloração Schwarzkopf	-	-	40	-	-	-	-	-	-
NOVA OXIGENADA (HD)	-	-	40	-	-	140	20	-	-
BC OIL MIRACLE MASCARA QUENTE	-	-	-	5	-	-	-	-	-
BC OIL MIRACLE SHAMPOO	-	-	-	10	-	-	-	-	-
BC OIL MIRACLE TRATAMENTO GOLD	-	-	-	3	-	-	-	-	-
BC HE FIBRE FORCE SHAMPOO	-	-	-	-	10	-	-	-	-
BC HE FIBRE FORCE TRATAMENTO	-	-	-	-	3	-	-	-	-
BC HE FIBRE FORCE INFUSÃO QUERATINA	-	-	-	-	5	-	-	-	-
Igora Vario Blond EXTRA POWER WHITE - Descolorante	-	-	-	-	-	60	-	-	-
Tonalizante Schwarzkopf	-	-	-	-	-	20	20	-	-
Papel Laminado	-	-	-	-	-	575	-	-	-
Fixador de cabelo	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Mousse de cabelo	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Cera Cabelo	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Óleo especial	-	-	-	-	-	-	-	7	5
Sabonete Esfoliante especial	-	-	-	-	-	-	-	20	10
Argila Especial	-	-	-	-	-	-	-	5	5
Shampoo Especial	-	-	-	-	-	-	-	10	5
Condicionador Especial	-	-	-	-	-	-	-	8	3
Mascara Especial	-	-	-	-	-	-	-	20	-
Toalhas	2	2	2	2	2	2	2	2	2

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Quadro 6 – Quantidade unitária de insumos utilizada em cada serviço sem química

Serviços	Aplicação Mega	Corte Bordado	Corte Feminino	Corte Infantil	Corte Masculino	Escova	Lavação De Cabelo	Penteado	Penteado Noiva
Ativo Carbocisteína Sunshine	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Shampoo Lavatório Di Fiori	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Mascara Di Fiori	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Condicionador Lavatório Di Fiori	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Coloração Schwarzkopf	-	-	-	-	-	-	-	-	-
NOVA OXIGENADA (HD)	-	-	-	-	-	-	-	-	-
BC OIL MIRACLE MASCARA QUENTE	-	-	-	-	-	-	-	-	-
BC OIL MIRACLE SHAMPOO	-	-	-	-	-	-	-	-	-
BC OIL MIRACLE TRATAMENTO GOLD	-	-	-	-	-	-	-	-	-
BC HE FIBRE FORCE SHAMPOO	-	-	-	-	-	-	-	-	-
BC HE FIBRE FORCE TRATAMENTO	-	-	-	-	-	-	-	-	-
BC HE FIBRE FORCE INFUSÃO QUERATINA	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Igora Vario Blond EXTRA POWER WHITE - Descolorante	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Tonalizante Schwarzkopf	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Papel Laminado	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Fixador de cabelo	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Mousse de cabelo	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Cera Cabelo	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Óleo especial	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sabonete Esfoliante especial	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Argila Especial	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Shampoo Especial	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Condicionador Especial	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Mascara Especial	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Toalhas	2	2	2	2	2	2	2	2	2

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Multiplicando o quadro 3 pela tabela 1, obtém-se o custo total com insumos de cada serviço prestado sem considerar, neste momento, os valores das comissões, impostos e taxas da máquina de cartão.

Sendo assim, o quadro 7 demonstra apenas os custos com insumos identificados através das tabelas de preços dos fornecedores e das fichas técnicas.

Quadro 7 – Custo total com insumos

Serviço Salão de Beleza	Custo Unitário com Insumos
Alisamento Carbocisteína	44,03
Aplicação de Colocação	1,27
Aplicação Mega	1,27
Coloração Raiz	21,13
Corte Bordado	1,27
Corte Feminino	1,27
Corte Infantil	1,27
Corte Masculino	1,27
Escova	1,27
Escova de Brilho	23,09
Hidratação Fibre Force	13,60
Lavagem de Cabelo	1,27
Mechas	38,71
Penteado	1,27
Penteado Noiva	1,27
Tonalização	11,17
Tratamento di Fiori	12,61
Tratamento Difiori Masc	5,94

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Com relação aos insumos utilizados pelas manicures, alguns são de fácil alocação aos custos, visto que se utiliza uma unidade para cada serviço prestado, como é o caso das luvas, lixas de pé e de unha, protetor de bacia e toalhas. Para esterilizar um *kit* manicure, composto por alicate e espátula, utilizado em um único serviço, é gasto 15 centímetros de pacote de grau cirúrgico, o qual é comprado em metros, sendo que um rolo possui 100 metros, totalizando 10.000 centímetros ao custo de R\$ 69,80. Portanto:

$$\text{Custo unitário pacote grau cirúrgico} = \frac{69,8}{10.000} \times 0,0070 \times 15 = 0,1047$$

Além do pacote de grau cirúrgico, para esterilizar o *kit* manicure é utilizado água destilada, sendo que a cada 200 mililitros de água destilada esteriliza-se 20 *kits* de manicure, portanto, se utiliza 10 mililitros de água destilada para se esterilizar um *kit* manicure.

Há insumos que são medidos em mililitros ou gramas, não sendo possível a alocação direta aos custos. Com isso, suas quantidades totais compradas no período foram multiplicadas pelos mililitros ou gramas descritas nas embalagens e divididas pela quantidade de serviço demandado para se obter, assim, a quantidade unitária. O quadro 8 demonstra essa divisão a fim de se chegar na quantidade unitária do insumo utilizado nos serviços de manicure e pedicure. Considerou-se, nessa análise, que manicure e pedicure utilizam a mesma quantidade de produto. No período, a demanda do serviço de pedicure foi de 1.143, enquanto a de manicure foi de 2.847, somando um total de 3.990 serviços, demonstrado no quadro 8.

Quadro 8 – Custo unitário de insumo

Insumo	Quantidade Comprada	ml/g embalagem	Quantidade comprada X ml/g	Demanda do serviço	Quant. Unitária em ml/g
Base Cetim	11	120	1320	3990	0,33
Acetona	48	500	24000	3990	6,02
Algodão	9	500	4500	3990	1,13
Óleo Secante	11	60	660	3990	0,17
Spray Secante	11	500	5500	3990	1,38
Extra Brilho	32	9	288	3990	0,07
Creme Emoliente	4	500	2000	3990	0,50

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Feita essa análise e juntando os valores unitários dos insumos demonstrados no quadro 4 com os valores utilizados na esterilização dos *kits* manicure e com o quadro 8, obtém-se os custos com insumos nos produtos de manicure e pedicure, como demonstrado na quadro 9.

Quadro 9 – Custo com insumos – serviço de manicure

Serviço	Custo Insumos
Manicure	1,28
Pedicure	1,87

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

4.3 ELABORAÇÃO DOS CUSTOS DOS SERVIÇOS

Após a apuração dos custos dos insumos em cada um dos serviços prestados, foi adicionado a estes a comissão, conforme cada serviço, taxa de cartão cobrada pelo banco a cada transação efetuada na máquina equivalente a 3% e alíquota do simples nacional, à qual foi aplicada no percentual de 8,21% conforme enquadramento da empresa no anexo III da Lei Complementar 123/2006, levando em consideração que a empresa obteve um faturamento

total em torno de R\$ 307.000,00 no período apurado. Com isso, obteve-se o custo unitário total de cada serviço prestado conforme demonstrado no quadro 10.

Quadro 10 – Custo unitário total dos serviços prestados

Serviços	Preço de Venda	Custo Unitário Insumos	Comissão	Taxa Cartão (3%)	Simples Nacional (8,21%)	Custo Unit. Total
Alisamento Carbocisteína	190,00	44,03	70,30	5,70	15,60	135,63
Aplicação Mega	100,00	1,27	50,00	3,00	8,21	62,48
Aplicação de Colocação	65,00	1,27	24,05	1,95	5,34	32,61
Coloração Raiz	90,00	21,13	33,30	2,70	7,39	64,52
Corte Bordado	85,00	1,27	42,50	2,55	6,98	53,30
Corte Feminino	60,00	1,27	30,00	1,80	4,93	38,00
Corte Infantil	30,00	1,27	15,00	0,90	2,46	19,63
Corte Masculino	50,00	1,27	25,00	1,50	4,11	31,88
Escova	40,00	1,27	20,00	1,20	3,28	25,75
Escova de Brilho	85,00	23,09	31,45	2,55	6,98	64,07
Hidratação Fibre Force	80,00	13,60	29,60	2,40	6,57	52,17
Lavagem de Cabelo	30,00	1,27	15,00	0,90	2,46	19,63
Mechas	165,00	38,71	61,05	4,95	13,55	118,26
Penteado	80,00	1,27	40,00	2,40	6,57	50,24
Penteado Noiva	160,00	1,27	80,00	4,80	13,14	99,21
Tonalização	75,00	11,17	27,75	2,25	6,16	47,33
Tratamento di Fiori	70,00	12,61	25,90	2,10	5,75	46,35
Tratamento di Fiori Masc	50,00	5,94	0,37	1,50	4,11	19,95
Maquiagem	70,00	-	49,00	2,10	5,75	56,85
Manicure Simples	17,00	1,28	8,50	0,51	1,40	11,68
Pedicure Simples	22,00	1,87	11,00	0,66	1,81	15,34

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Com estes valores os gestores poderão tomar decisões mais precisamente, bem como ajustar valores, comissões e ter um maior controle financeiro do negócio, podendo também ter um maior controle dos insumos utilizados nos serviços, apurando, quando for o caso, desperdícios.

4.4 ANÁLISE DE CUSTO X VOLUME X LUCRO

Com relação ao custo x volume x lucro, analisamos a margem de contribuição de cada serviço, o percentual que o custo unitário representa no valor de venda do serviço e ainda o volume de venda individual de cada serviço para se atingir o ponto de equilíbrio. Essas

análises estão representadas no quadro 11, abaixo, considerando o custo fixo no valor de R\$ 3.445,28.

Quadro 11 – Margem de contribuição e ponto de equilíbrio unitário

Serviços	Preço de Venda	Custo Total	% custo em relação a receita	Margem de Contribuição	Ponto de Equilíbrio
Alisamento Carbocisteína	190,00	135,63	71%	54,37	64,00
Aplicação Mega	100,00	62,48	62%	37,52	92,00
Aplicação de Colocação	65,00	32,61	50%	32,39	107,00
Coloração Raiz	90,00	64,52	72%	25,49	136,00
Corte Bordado	85,00	53,30	63%	31,70	109,00
Corte Feminino	60,00	38,00	63%	22,00	157,00
Corte Infantil	30,00	19,63	65%	10,37	333,00
Corte Masculino	50,00	31,88	64%	18,13	191,00
Escova	40,00	25,75	64%	14,25	242,00
Escova de Brilho	85,00	64,07	75%	20,93	165,00
Hidratação Fibre Force	80,00	52,17	65%	27,83	124,00
Lavagem de Cabelo	30,00	19,63	65%	10,37	333,00
Mechas	165,00	118,26	72%	46,74	74,00
Penteado	80,00	50,24	63%	29,76	116,00
Penteado Noiva	160,00	99,21	62%	60,79	57,00
Tonalização	75,00	47,33	63%	27,67	125,00
Tratamento di Fiori	70,00	46,35	66%	23,65	146,00
Tratamento di Fiori Masc	50,00	30,05	60%	19,95	173,00
Maquiagem	70,00	56,85	81%	13,15	262,00
Manicure Simples	17,00	11,68	69%	5,32	648,00
Pedicure Simples	22,00	15,34	70%	6,66	518,00

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Com base nos dados processados, conclui-se que o serviço com a maior margem de contribuição é o penteado de noivas, visto ter o custo de insumos baixo e um valor de venda elevado. O de margem de contribuição menor é o serviço de manicure. Levando em consideração que a margem de contribuição de penteado noiva é de R\$ 60,79 e que o custo fixo do salão de beleza é de R\$ 3.445,28, o volume de vendas de penteados para se alcançar o ponto de equilíbrio seria de 57 penteados de noiva.

Com relação aos percentuais de custos totais em relação ao valor de venda, observa-se que o maior custo em relação ao seu preço de venda é o de maquiagem. Isto se deve ao percentual elevado de comissão paga ao profissional, além dos valores de taxa de cartão e simples nacional suportados pelo salão de beleza na venda desse serviço. Portanto, é um percentual de comissão a ser analisado pelos administradores do negócio, pois a sua margem de contribuição também é baixa se comparado com o Alisamento Carbocisteína que, apesar de

também ter um elevado custo em relação ao preço de venda, tem uma margem de contribuição dentre as maiores.

Cabe ressaltar que não foi levado em consideração o tempo de cada serviço, o que, em uma análise de margem de contribuição tendo o tempo como fator limitante, esses podem sofrer alterações.

Para calcular a margem de contribuição (MC) unitária média, ao invés de calcularmos com base no percentual produzido, calcularemos com base na demanda do período, ou seja, quantidade de produtos vendidos, demonstrado de acordo com o quadro 12.

Quadro 12 – Margem de contribuição média

Serviços	Margem de Contribuição	Volume Vendas Período	Mix Quant. Percentual	MC unitária média (R\$)
Alisamento Carbocisteína	54,37	132	1,85%	1,01
Aplicação Mega	37,52	3	0,04%	0,02
Aplicação de Colocação	32,39	16	0,22%	0,07
Coloração Raiz	25,49	280	3,92%	1,00
Corte Bordado	31,70	30	0,42%	0,13
Corte Feminino	22,00	574	8,04%	1,77
Corte Infantil	10,37	22	0,31%	0,03
Corte Masculino	18,13	68	0,95%	0,17
Escova	14,25	510	7,15%	1,02
Escova de Brilho	20,93	23	0,32%	0,07
Hidratação Fibre Force	27,83	73	1,02%	0,28
Lavagem de Cabelo	10,37	207	2,90%	0,30
Mechas	46,74	219	3,07%	1,43
Penteadado	29,76	218	3,05%	0,91
Penteadado Noiva	60,79	1	0,01%	0,01
Tonalização	27,67	12	0,17%	0,05
Tratamento di Fiori	23,65	400	5,61%	1,33
Tratamento di Fiori	19,95	42	0,59%	0,12
Maquiagem	13,15	316	4,43%	0,58
Manicure Simples	5,32	2847	39,90%	2,12
Pedicure Simples	6,66	1143	16,02%	1,07
Totais:		7136		13,49

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Como demonstrado, a margem de contribuição média foi de R\$ 13,49. Sendo assim, o volume de vendas para se atingir o ponto de equilíbrio é de $3445,28 / 13,49 = 256$ serviços vendidos.

Com base nos levantamentos de dados e posteriores análises, foi elaborado um demonstrativo do resultado do exercício (DRE) referente à demanda do mês de abril e maio de 2017, conforme o quadro 13 e 14, abaixo.

Quadro 13 – Faturamento abril de 2017

Serviços	Preço de Venda	Volume de Venda	Receita	Simplex Nacional	Receita Líquida	Custo + Despesa Variável	Mc Total p/ Serviço
Alisamento Carbocisteína	190,00	7,00	1.330,00	109,19	1.220,81	800,32	380,58
Aplicação Mega	100,00	-	-	-	-	-	-
Aplicação de Colocação	65,00	1,00	65,00	5,34	59,66	25,32	32,39
Coloração Raiz	90,00	16,00	1.440,00	118,22	1.321,78	870,82	407,76
Corte Bordado	85,00	3,00	255,00	20,94	234,06	131,31	95,10
Corte Feminino	60,00	19,00	1.140,00	93,59	1.046,41	594,13	418,08
Corte Infantil	30,00	2,00	60,00	4,93	55,07	32,54	20,73
Corte Masculino	50,00	4,00	200,00	16,42	183,58	105,08	72,50
Escova	40,00	36,00	1.440,00	118,22	1.321,78	765,72	512,86
Escova de Brilho	85,00	2,00	170,00	13,96	156,04	109,08	41,86
Hidratação Fibre Force	80,00	1,00	80,00	6,57	73,43	43,20	27,83
Lavação De Cabelo	30,00	13,00	390,00	32,02	357,98	211,51	134,77
Mechas	165,00	3,00	495,00	40,64	454,36	299,28	140,23
Penteado	80,00	6,00	480,00	39,41	440,59	247,62	178,57
Penteado Noiva	160,00	1,00	160,00	13,14	146,86	81,27	60,79
Tonalização	75,00	1,00	75,00	6,16	68,84	38,92	27,67
Tratamento di Fiori	70,00	33,00	2.310,00	189,65	2.120,35	1.270,72	780,33
Tratamento Difiori Masc	50,00	4,00	200,00	16,42	183,58	97,76	79,82
Maquiagem	70,00	19,00	1.330,00	109,19	1.220,81	931,00	249,91
Manicure Simples	17,00	217,00	3.689,00	302,87	3.386,13	2.121,21	1.154,25
Pedicure Simples	22,00	80,00	1.760,00	144,50	1.615,50	1.029,77	532,93

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Quadro 14 – Faturamento Maio de 2017

Serviços	Preço de Venda	Volume de Venda	Receita	Simples Nacional	Receita Líquida	Custo + Despesa Variável	Mc Total p/ Serviço
Alisamento Carbocisteína	190,00	13,00	2.470,00	202,79	2.267,21	1.486,31	706,80
Aplicação Mega	100,00	1,00	100,00	8,21	91,79	51,27	37,52
Aplicação de Colocação	65,00		-	-	-	-	-
Coloração Raiz	90,00	25,00	2.250,00	184,73	2.065,28	1.360,65	637,13
Corte Bordado	85,00	4,00	340,00	27,91	312,09	175,08	126,81
Corte Feminino	60,00	52,00	3.120,00	256,15	2.863,85	1.626,04	1.144,21
Corte Infantil	30,00	1,00	30,00	2,46	27,54	16,27	10,37
Corte Masculino	50,00	4,00	200,00	16,42	183,58	105,08	72,50
Escova	40,00	30,00	1.200,00	98,52	1.101,48	638,10	427,38
Escova de Brilho	85,00		-	-	-	-	-
Hidratação Fibre Force	80,00	3,00	240,00	19,70	220,30	129,61	83,48
Lavação De Cabelo	30,00	13,00	390,00	32,02	357,98	211,51	134,77
Mechas	165,00	24,00	3.960,00	325,12	3.634,88	2.394,25	1.121,83
Penteadado	80,00	27,00	2.160,00	177,34	1.982,66	1.114,29	803,57
Penteadado Noiva	160,00	1,00	160,00	13,14	146,86	81,27	60,79
Tonalização	75,00	1,00	75,00	6,16	68,84	38,92	27,67
Tratamento di Fiori	70,00	36,00	2.520,00	206,89	2.313,11	1.386,24	851,27
Tratamento Difiori Masc	50,00	5,00	250,00	20,53	229,48	122,20	99,77
Maquiagem	70,00	33,00	2.310,00	189,65	2.120,35	1.617,00	434,05
Manicure Simples	17,00	235,00	3.995,00	327,99	3.667,01	2.297,17	1.249,99
Pedicure Simples	22,00	67,00	1.474,00	121,02	1.352,98	862,44	446,33

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Os quadros 15 e 16 demonstram, então, os DREs nos meses de abril e maio de 2017:

Quadro 15 – DRE Abril/17

Volume de Venda	468,00
Receita Total	17.069,00
(-)Importo	1.401,36
(=) Receita Líquida	15.667,64
(-) Custo Insumos	1.807,54
(-) Custo Comissão	7.999,05
(-) Despesa Taxa Cartão	512,07
(=) Custo + Despesa	9.806,59
Margem de Contribuição	5.348,98
Luz	176,39
Variável água	62,82
Custo Fixo Total	239,21
Salário Recepção	974,05
Marketing	600,00
Faxineira	520,00
Contador	400,00
Telefone	124,90
Software	178,00
Internet	109,90
Material de Limpeza	88,09
Fixo Água	64,65
Tarifas Bancárias	60,00
Máquina de Cartão	56,58
Assinatura Revistas	29,90
Despesa Fixa Total	3.206,07
Resultado do Exercício	1.903,70

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Quadro 16 – DRE Maio/17

Volume de Venda	575,00
Receita Total	27.244,00
(-)Importo	2.236,73
(=) Receita Líquida	25.007,27
(-) Custo Insumos	3.159,15
(-) Custo Comissão	12.554,55
(-) Despesa Taxa Cartão	817,32
(=) Custo + Despesa	15.713,70
Margem de Contribuição	8.476,25
Luz	176,39
Variável água	62,82
Custo Fixo Total	239,21
Salário Recepção	974,05
Marketing	600,00
Faxineira	520,00
Contador	400,00
Telefone	124,90
Software	178,00
Internet	109,90
Material de Limpeza	88,09
Fixo Água	64,65
Tarifas Bancárias	60,00
Máquina de Cartão	56,58
Assinatura Revistas	29,90
Despesa Fixa Total	3.206,07
Resultado do Exercício	5.030,97

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Fundamentado nesses resultados, percebe-se que a empresa tem um grau de alavancagem de 2,76, pois um incremento de 59,61% nas vendas impactou em um aumento de 164,27% no lucro líquido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mercado da beleza vem crescendo ao longo dos últimos anos na contramão do crescimento do país. É importante para as empresas aproveitarem esse crescimento para

aumentar seu faturamento e, conseqüentemente, o seu lucro líquido. Para esse crescimento é importante a empresa se munir de ferramentas para um crescimento saudável e sustentável, e é, também, de suma importância para o aumento do lucro, o controle dos custos.

O objetivo desse trabalho foi, então, evidenciar esses custos através do método de custeio variável, a fim de propô-lo como método eficaz na composição de custos para fins de informação e como uma ferramenta aliada na tomada de decisão.

Portanto, com as ferramentas e dados disponíveis, esse trabalho cumpriu com o objetivo proposto, visto que foram analisadas as composições dos custos de insumos de todos os serviços, custo total dos serviços prestados, custos com comissões, custos e despesas fixas, bem como analisá-los com base no custo/volume/lucro, munindo a empresa de informações úteis para seu gerenciamento com melhor eficácia.

Por fim, elaborou-se um DRE para evidenciar o resultado da empresa nos meses de abril e maio de 2017, chegando à conclusão de que a empresa possui um elevado grau de alavancagem, uma vez que uma variação percentual de 59,61% no seu faturamento impactou em 164,27% no lucro líquido. Isso se deve à considerável margem de contribuição de alguns serviços. Posto isso, é oportuno ressaltar que o “mix” de venda de produtos também é um fator importante no impacto ao lucro líquido, visto que os serviços têm margens de contribuição bastante distintas.

Levando em consideração os indicadores de alavancagem operacional, custos fixos e demanda atual, pode-se concluir que a empresa precisa incrementar a sua demanda para poder ter um resultado satisfatório, visto que, se pagasse aluguel e se fossem consideradas as depreciações nesse estudo de caso, no mês de abril, por exemplo, estaria operando em prejuízo. Portanto, é importante manter uma demanda mínima capaz de cobrir os custos fixos.

REFERÊNCIAS

Associação Brasileira de Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos – ABIHPEC. **Panorama do setor**. 31 mar. 2015. Disponível em: <<https://www.abihpec.org.br/wp-content/uploads/2015/04/2015-PANORAMA-DO-SETOR-PORTUGU%C3%8AS-31mar2015.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2016.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos de Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL, Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 05 jul. 2017.

CALESSO, Daniel Bender. **Análise de custos com foco nos métodos ABC, Variável e Absorção**. Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.ufrgs.br/da.php?nrb=000751256&loc=2010&l=3b9eac47ede72375>>. Acesso em: 28 nov. 2016.

IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil - 28 a 30 de novembro de 2005.

JORNAL HOJE. Número de salões de beleza quase quadruplicou nos últimos quatro anos. Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-hoje/noticia/2016/06/numero-de-saloes-de-beleza-quadruplicou-nos-ultimos-quatro-anos.html>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

KRASINSKY, Bruna. CADORE, Gabriela. **Custos de procedimentos básicos de um salão de beleza**: é de arrear os cabelos. Graduação em Cosmetologia e Estética da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, Balneário Camboriú/SC.

LEONE, George S. G.; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Custos**: Planejamento, Implantação e Controle. 3. ed. São Paulo: Atlas 2009.
MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PORTAL DO EMPREENDEDOR – MEI. Microempreendedor individual. Disponível em: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/estatistica/lista-dos-relatorios-estatisticos-do-mei>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

POSSER, L. D. (2011). **SPAs**: Alquimia de uma jornada. Porto Alegre: Besourobox.

REPOSITÓRIO INSTITUCIONAL. **Custos para decisão**: a implantação da contabilidade de custos em uma empresa prestadora de serviços. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/124640>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos**: um enfoque direto e objetivo. 11. ed. São Paulo: Saraiva 2013.

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. **Sobrevivência das Empresas no Brasil**: Coleção Estudos e Pesquisa. <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia_das_empresas_no_Brasil=2013.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2016.

_____. **Beleza e Estética:** Estudo de Mercado – Salão de Beleza. nov. 2013. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/7492e68e544fa09897c7f3b00482a0b7/\\$File/4593.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/7492e68e544fa09897c7f3b00482a0b7/$File/4593.pdf)>. Acesso em: 05 jun. 2016.

_____. **Vale a Pena Montar um Salão de Beleza?.** 14 set. 2015. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/vale-a-pena-montar-um-salao-de-beleza,efb8d62b2b886410VgnVCM1000003b74010aRCRD>>. Acesso em: 05 jun. 2016.