

GESTÃO DE CUSTOS EM SERVIÇOS ESTÉTICOS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA CLÍNICA DE PODOLOGIA

COST MANAGEMENT IN AESTHETIC SERVICES: A CASE STUDY IN A PODIATRY CLINIC

Daiane Oldenburg

Centro Universitário / Católica de Santa Catarina – CATÓLICA, SC, Brasil, daiaoldenburg@gmail.com

Fabiano Maury Raupp

Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC, SC, Brasil, fabianoraupp@hotmail.com

José Tavares de Borba

Centro Universitário / Católica de Santa Catarina – CATÓLICA, SC, Brasil, jttavares@gmail.com

Recebido em: 27/07/2016

Aceito em: 28/06/2017

Resumo

Este artigo apresenta os resultados de estudo que teve por objetivo analisar a gestão de custos em uma clínica de podologia. Realizou-se uma pesquisa descritiva, através de estudo de caso, com abordagem quali-quantitativa. Os dados foram coletados mediante entrevistas semiestruturadas e também em documentos primários, sendo analisados com o uso de estatística descritiva, a partir da definição do custeio por absorção, como fundamento para a proposta de gestão, assumindo-se como valores de venda os definidos pelo mercado. Assim, mensurou-se o quanto cada serviço incorre de gasto e gera de retorno – e se analisou os mais lucrativos e rentáveis, verificando possíveis prejuízos.

Palavras-chave: Gestão de custos. Serviços estéticos. Podologia.

Abstract

This article presents the results of a study that aimed to analyze cost management in a podiatry clinic. A descriptive research was carried out, through a case study, with a qualitative-quantitative approach. The data were collected through semi-structured interviews and also in primary documents, being analyzed with the use of descriptive statistics, based on the definition of absorption cost, as the basis for the management proposal, assuming the market values as sales values. Thus, it was measured how much each service incurs expenditure and generates return - and analyzed the most profitable and profitable, verifying possible losses.

Keywords: Cost management. Aesthetic services. Podiatry.

1 Introdução

Atualmente, no Brasil, é possível observar um aumento no número de empreendedores que decidem abrir seu próprio negócio, dinamizando a concorrência em diversos segmentos de mercado. De acordo com Bornia (2009), o ambiente onde hoje as empresas estão inseridas está se modificando de maneira contínua. Ainda, segundo o autor, acompanhando a direção dessas mudanças, verifica-se que essa competição tende a se tornar cada vez mais acirrada. Além da necessidade de oferecer bens e serviços de qualidade, uma empresa tem de estruturar controles que a tornem mais competitiva no mercado em que atua.

A definição da política de preços é uma etapa fundamental na sistematização de controles da organização. Contudo, tal definição deve ser precedida pela identificação e classificação dos gastos incorridos, a partir dos quais os gestores poderão verificar, em consonância com a previsão dos referidos gastos, a expectativa de resultados positivos.

Sabe-se que a contabilidade de custos surgiu durante a Revolução Industrial, junto com o aparecimento das empresas, visando determinar os custos dos produtos fabricados. Antes disso, tudo era produzido por artesãos que definiam seu lucro apenas com base na contabilidade financeira para avaliação do patrimônio e apuração dos resultados, sendo que o real custo de produção era desconhecido (BORNIA, 2009), ou seja, seu objetivo consistia, principalmente, em permitir a avaliação de estoques. Atualmente, é possível definir que “os custos são determinados para que se atinjam os objetivos relacionados à determinação do lucro, ao controle das operações e à tomada de decisões” (MEGLIORINI, 2012, p.2). Conhecer os custos vai além de apenas mensurar o quanto foi gasto em uma empresa. Através da análise de custos, é possível mensurar o resultado do empreendimento. Para os gestores, é também uma importante ferramenta que auxilia no controle e na tomada de decisões.

A gestão do preço de venda pode ter origem nos gastos incorridos, na análise da concorrência, nas características do mercado, ou ainda em uma junção de todas estas tipologias. Mesmo no método baseado nos gastos incorridos, não sendo o único passível de utilização, é imprescindível que a organização possa analisar os gastos e verificar, no confronto com as receitas obtidas, a partir de preços definidos com base em outras metodologias, se o resultado auferido é o esperado pelos gestores.

Neste sentido, este artigo apresenta os resultados de um estudo que teve por objetivo analisar a gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços de podologia. Para tanto, está estruturado em cinco seções, iniciando pelos aspectos introdutórios. Na segunda seção são apresentados os fundamentos teóricos; na terceira, o percurso metodológico adotado; e, nas duas seguintes, os resultados obtidos e as conclusões, respectivamente.

2 Construção teórica

2.1 Importância da gestão de custos

De acordo com dados estatísticos do Sebrae (2011), cerca de 1,2 milhões de novas empresas são criadas todos os anos, sendo que 99% delas são micro ou pequenas empresas. Ainda segundo o Sebrae, são elas as responsáveis por mais da metade dos empregos com carteira assinada no Brasil. Atualmente, a cada 100 empreendimentos criados, 73 sobrevivem aos 2 primeiros anos de atividade. Pode-se dizer que garantir a sobrevivência dessas empresas é um fator indispensável para que o país se desenvolva economicamente.

Por tratarem-se muitas vezes de empresas que possuem um número enxuto de funcionários, muitas delas não possuem profissionais responsáveis pela gestão de custos. Sendo assim, essas empresas costumam encontrar dificuldades para apurar os seus custos e definir qual o preço de venda que melhor se encaixa em sua realidade. Empresas que não praticam um preço de venda correto encontram dificuldades para cobrir seus custos fixos e, automaticamente, podem ser levadas à falência.

Conhecer os custos de uma empresa é uma das principais ferramentas para se obter uma administração de sucesso, pois é através da gestão dessas informações que conseguiremos controlar detalhadamente todos os processos de produção de cada produto vendido ou serviço prestado. E pequenas e médias empresas que possuem administrações bem controladas são fortes candidatas a tornarem-se grandes empresas. Não basta às empresas apenas prestarem serviços de qualidade, é necessário ter também um preço competitivo no mercado e que esteja em harmonia com os gastos incorridos. Para tanto, segundo Bruni e Famá (2002), a contabilidade de custos tem como funções principais a determinação do lucro, o controle de operações e demais recursos produtivos e o apoio à tomada de decisões administrativas, que envolvem a quantidade produzida, a formação do preço de venda e a escolha dos métodos de

produção. Pode-se dizer que o principal objetivo da contabilidade de custos é o de demonstrar a maneira em que a empresa está sacrificando seus recursos para sua produção de bens ou serviços.

Os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxílio ao controle e à tomada de decisão. No que se refere ao controle, os custos podem, por exemplo, indicar onde problemas ou situações não previstas podem estar ocorrendo, através de comparações com padrões e orçamentos. Informações de custos são, também, bastante úteis para subsidiar diversos processos decisórios importantes à administração das empresas (BORNIA, 2009, p.12).

A análise dos custos de uma empresa reúne, além de análises de custos simples, como a divisão por departamentos, técnicas mais complexas, como as técnicas orçamentárias. De acordo com Leone (2000), a partir das informações de custos, três objetivos podem ser pretendidos: a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisões. Cada empresa deve definir o melhor método de custeio que se aplica à sua realidade, pois não existe um método de custeio padrão. Muitas vezes, o que pode ser importante mensurar em uma empresa pode ser uma informação irrelevante para outra. Portanto, segundo Hansen e Mowen (2001), é preciso conhecer a estrutura e o ambiente de negócios da empresa para que se inicie uma de gestão de custos, tendo em vista que há diferenças entre indústria, comércio e serviços.

2.2 Custeio por absorção

Os métodos de custeio são instrumentos utilizados para que os gestores obtenham informações sobre os gastos dos produtos. Estas informações, por sua vez, podem ser utilizadas na avaliação de estoque, no controle e no processo decisório. A literatura acadêmica apresenta vários métodos de custeio. Tratam-se de tipologias que apresentam, individualmente, vantagens e desvantagens, que devem ser analisadas pelos gestores antes da implementação da tipologia pretendida.

O método de custeio por absorção é o método derivado dos princípios fundamentais de contabilidade. Consiste na apropriação de todos os custos, sejam eles diretos ou indiretos, aos produtos. Os custos diretos são aqueles que podem ser identificados diretamente nos produtos vendidos. Segundo Megliorini (2012, p.8) “se é possível identificar a quantidade do elemento de custo aplicado no produto, o custo será direto”. Essa regra vale também para a mão de obra que é diretamente aplicada na fabricação dos produtos. No caso de matéria prima, o custo direto é mensurado de acordo com a quantidade utilizada. Já no caso dos serviços podem ser mensurados, por exemplo, pela quantidade de horas de trabalho.

Toda vez em que não for possível identificar diretamente o custo incorrido no produto, deve ser classificado como custo indireto. Os custos indiretos têm como principal característica a impossibilidade de serem mensurados e identificados em cada unidade produzida. Pode-se considerar como custo indireto a depreciação dos equipamentos, aluguéis dos prédios, seguros, material de limpeza, entre outros. Para alocar o valor dos custos indiretos ao produto, a apropriação ocorre por meio de rateios. Os rateios podem ser feitos de diversas formas, como por exemplo, o período em que o produto fica em determinada máquina, a quantidade total em kg de uma matéria prima que não pode ser mensurada individualmente, etc.

Segundo Mahuad e Pamplona (2002), um dos grandes problemas nesse método está na forma de distribuição dos custos indiretos, pois pode-se chegar a valores de custos individuais diferentes e também custos totais diferentes. Dessa forma, podem criar-se análises distorcidas, diminuindo o grau de credibilidade com relação às informações dos custos. Ainda segundo o autor, para amenizar esse problema, é necessário que se faça uma minuciosa análise de diferentes alternativas de rateio e escolher qual a opção trará um menor grau de arbitrariedade.

O método de custeio por absorção é o único que é considerado como de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e também com as leis tributárias vigentes, sendo essa a sua principal vantagem. Também possui um baixo custo de implantação, pois nesse método os custos fixos e variáveis não são separados. Outra vantagem apontada nesse método de apuração de custos é uma melhora na utilização dos recursos da organização, já que todos os custos de produção são absorvidos, podendo assim que se faça a apuração do custo total de cada produto.

2.3 Custos na prestação de serviços

Considerando as características do produto ofertado pelas empresas prestadoras de serviços, é comum a identificação de obstáculos por parte destas empresas no momento em que decidem apurar os custos e, conseqüentemente utilizar as informações decorrentes desta apuração no âmbito das organizações. Mesmo diante das dificuldades, conhecer os custos do serviço prestado é de suma importância para que haja um controle de quanto custam os serviços oferecidos, que decisões tomar para enfrentar os concorrentes e qual o resultado foi obtido com a prestação do serviço ofertado.

Pode-se considerar como empresas prestadoras de serviços todas aquelas que não possuem um produto físico específico no final de sua produção. Neste caso, considera-se como custo do serviço prestado os gastos com mão de obra de pessoal que desenvolve o serviço e, em alguns casos, os gastos com materiais utilizados na prestação do serviço. O Custo da prestação do serviço pode ser bem variável, se levarmos em consideração o tempo disponibilizado e o material aplicado em cada tipo de serviço.

Riccio, Robles Junior e Gouveia (1997) defendem que o segmento de prestação de serviços é um dos que mais cresceram nos últimos anos. Sendo assim, mesmo dentro da indústria, o setor de serviços desenvolve um importante papel, ajudando a viabilizar as atividades de outros setores. Muitas vezes, as empresas oferecem os mesmos tipos de serviços, mas diferem-se umas das outras, apesar de explorarem o mesmo mercado. De acordo com Riccio, Robles Junior e Gouveia (1997), elas pertencem ao mesmo setor, mas apesar de possuírem o mesmo escopo, são concorrentes por clientes diferentes, e não apenas do mesmo segmento de mercado.

Ao contrário do setor industrial, os serviços normalmente não podem ser padronizados, levando em consideração que a prestação de serviços é feita de acordo com as coordenadas de cada cliente, o que faz com que a sua gestão seja um pouco mais complexa que na indústria. Ainda segundo Riccio, Junior e Gouveia (1997), outro problema encontrado pelas empresas prestadoras de serviços é a ausência de estoques. Como a mão de obra é o principal recurso da empresa, as horas disponibilizadas para produção que ficarem ociosas acabam sendo tratadas como desperdícios, pois não há maneiras de mantê-las em estoque.

Para Assunção, Borget e Souza (2013), além de todos os custos diretos que compõem a prestação de serviços, ocorrem ainda gastos que independem da realização do serviço, também chamados de custos fixos, tais como telefone, água, luz, etc. O uso de um método de apuração de custos com informações coerentes pode colaborar com o diferencial de uma prestadora de serviços e ajudá-la a crescer no mercado em que está atuando, mantendo-se a frente de seus concorrentes.

3 Procedimentos metodológicos

A fim de analisar a gestão de custos na empresa objeto de estudo, realizou-se uma pesquisa descritiva. De acordo com Barros e Lehfeld (2009), a pesquisa descritiva consiste em se fazer uma análise, registro, estudo e interpretação de fatos que ocorrem em determinado

ambiente e que não sofram a interferência do pesquisador.

Quanto aos procedimentos, desenvolveu-se um estudo de caso em uma clínica prestadora de serviços de podologia sediada em Jaraguá do Sul – SC. Yin (2001, p.32) define o estudo de caso como “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo, num contexto de situação real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e seu contexto não estão claramente evidentes”. Ainda, segundo o autor, o estudo de caso é uma maneira encontrada pelos pesquisadores de observar e analisar os resultados de uma pesquisa na prática, observando se os resultados apresentados estão de acordo com o estudo desenvolvido.

A abordagem qualitativa é utilizada para entender mais a fundo o que acontece com o fenômeno estudado; e a abordagem quantitativa consta do emprego de percentagens e médias na análise.

A coleta de dados para o desenvolvimento da pesquisa foi efetuada mediante entrevistas semiestruturadas com um roteiro previamente estipulado. Utilizou-se, também, a análise de documentos primários, em busca de informações coerentes que colaborassem para o desenvolvimento da pesquisa.

4 Apresentação e análise dos resultados

A empresa pesquisada oferta desde procedimentos simples, como manicure e pedicure, até os mais complexos, como os serviços de podologia. Atualmente funciona em uma sala comercial locada, com cerca de 30m², contando com apenas uma funcionária.

Para se chegar ao custo do serviço prestado, inicialmente foi efetuado o levantamento de todos os produtos utilizados na prestação dos serviços. O acompanhamento foi realizado nos meses de julho a setembro de 2015, com o intuito de apurar a média mensal de consumo de matéria prima (Tabela 1).

Tabela 1: Média mensal de consumo de matéria prima

Matéria Prima	Medida	Quantidade
Algodão	gramas	500
Acetona	mililitro	500
Esmalte	mililitro	7,5
Lixa de Mão	unidade	144
Palito	unidade	100
Água Destilada	litros	5
Pacote para Esterilizar	unidade	100
Fita Crepe	metro	50
Pacote Plástico	unidade	500
Creme Hidratante	grama	90
Amolecedor de Cutícula	grama	500
Xilocaína - Anestésico	grama	25
Spray Secante de Esmalte	mililitro	400
Adesivos de unha	unidade	1
Base	mililitro	120
Lixa para Pé	unidade	50
Pomada para Curativo	grama	20
Nutri Feet	grama	100
Homeofree	mililitro	30
Higifeet	mililitro	200
Óleo Essencial	mililitro	10

Matéria Prima	Medida	Quantidade
Amolecedor	grama	230
Biogel	grama	30
Luvras Cirúrgicas	unidade	100
Lamina Bisturi	unidade	100
Esparadrapo	metro	3
Gaze	unidade	10
Óleo Secante	mililitro	120
Extra Brilho	mililitro	120

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da discriminação dos gastos e do consumo médio mensal (Tabela 1), obtiveram-se os resultados demonstrados na Tabela 2. Toma-se como exemplo o item “Algodão” da Tabela 2, tendo como primeiro dado identificado o valor médio mensal, obtido a partir dos custos médios ponderados, dentre todas as aquisições realizadas no período de acompanhamento. Portanto, para um consumo médio mensal de 500 gramas de “Algodão” (Tabela 1), obteve-se um custo médio mensal de R\$ 21,00. A partir da divisão do valor médio mensal pelo consumo médio mensal (Tabela 1) chega-se ao valor unitário de R\$ 0,04 (Tabela 2). Considerando que o consumo médio de “Algodão” por serviço prestado é 2,50 gramas, o custo médio de algodão por serviço prestado é de R\$ 0,11, resultado da multiplicação do consumo médio por serviço, pelo custo médio do “Algodão” por gramas. O mesmo procedimento foi repetido para os demais itens de matéria-prima que constam na Tabela 2.

Tabela 2: Mensuração do gasto com matéria prima

Matéria-Prima	R\$ Total/ Item	R\$ Unitário	Consumo por Unidade	R\$ por Unidade
Algodão	R\$ 21,00	R\$ 0,04	2,5000	R\$ 0,11
Acetona	R\$ 10,00	R\$ 0,02	0,8333	R\$ 0,02
Esmalte	R\$ 4,00	R\$ 0,53	0,7500	R\$ 0,40
Lixa de Mão	R\$ 6,80	R\$ 0,05	1,0000	R\$ 0,05
Palito	R\$ 5,80	R\$ 0,06	1,0000	R\$ 0,06
Água Destilada	R\$ 10,00	R\$ 2,00	0,0250	R\$ 0,05
Pacote para esterilizar	R\$ 25,00	R\$ 0,25	1,0000	R\$ 0,25
Fita Crepe	R\$ 5,00	R\$ 0,10	0,7500	R\$ 0,08
Pacote Plástico	R\$ 18,00	R\$ 0,04	2,0000	R\$ 0,07
Creme Hidratante	R\$ 10,00	R\$ 0,11	0,4500	R\$ 0,05
Amolecedor de Cutícula	R\$ 21,00	R\$ 0,04	1,2500	R\$ 0,05
Xilocaína - Anestésico	R\$ 15,00	R\$ 0,60	0,2083	R\$ 0,13
Spray Secante de Esmalte	R\$ 13,00	R\$ 0,03	8,0000	R\$ 0,26
Adesivos de unha	R\$ 3,00	R\$ 3,00	0,3333	R\$ 1,00
Base	R\$ 7,20	R\$ 0,06	0,6000	R\$ 0,04
Lixa para Pé	R\$ 15,00	R\$ 0,30	1,0000	R\$ 0,30
Pomada para Curativo	R\$ 40,00	R\$ 2,00	0,3333	R\$ 0,67
Nutri Feet	R\$ 30,00	R\$ 0,30	1,6667	R\$ 0,50
Homeofree	R\$ 20,00	R\$ 0,67	0,5000	R\$ 0,33
Higifeet	R\$ 25,00	R\$ 0,13	3,3333	R\$ 0,42
Óleo Essencial	R\$ 30,00	R\$ 3,00	0,1667	R\$ 0,50
Amolecedor	R\$ 40,00	R\$ 0,17	3,8333	R\$ 0,67

Matéria-Prima	R\$ Total/ Item	R\$ Unitário	Consumo por Unidade	R\$ por Unidade
Biogel	R\$ 33,00	R\$ 1,10	0,5000	R\$ 0,55
Luvras Cirúrgicas	R\$ 25,00	R\$ 0,25	2,0000	R\$ 0,50
Lamina Bisturi	R\$ 30,00	R\$ 0,30	1,0000	R\$ 0,30
Esparadrapo	R\$ 6,75	R\$ 2,25	0,1500	R\$ 0,34
Gase	R\$ 1,54	R\$ 0,15	2,0000	R\$ 0,31
Óleo Secante	R\$ 7,20	R\$ 0,06	0,3000	R\$ 0,02
Extra Brilho	R\$ 7,20	R\$ 0,06	0,6000	R\$ 0,04

Fonte: Dados da pesquisa.

Todo consumo mensurado foi calculado com base na média de serviços efetuados durante os meses de acompanhamento e coleta de informações, considerando que a média de atendimentos durante um mês de trabalho foi de 350 atendimentos, divididos em três diferentes serviços, sendo: 50 para podologia, 150 para manicure e 150 para pedicure.

A partir destas informações, estimou-se a quantidade consumida dessas matérias-primas não mensuráveis, tais como a acetona, o esmalte e o algodão (ou seja, todas as que não são consumidas em unidades individuais), dividindo-se o consumo total mensal da matéria-prima pela quantidade de serviços prestados, assumindo que a quantidade utilizada de matéria-prima, em cada serviço, seja a mesma. Dessa forma, foi possível identificar a quantidade de matéria-prima utilizada por processo (Tabela 3).

Tabela 3: Custo total de matéria prima no serviço de podologia

Processo	Matéria Prima	Quantidade Utilizada	Custo Unitário	Custo total
Esterilização	Água Destilada	0,025	R\$ 2,00	R\$ 0,05
Esterilização	Pacote para esterilizar	1,000	R\$ 0,25	R\$ 0,25
Esterilização	Fita Crepe	0,750	R\$ 0,10	R\$ 0,08
Esterilização	Luvras Cirúrgicas	2,000	R\$ 0,25	R\$ 0,50
Preparação	Acetona	0,833	R\$ 0,02	R\$ 0,02
Preparação	Algodão	2,500	R\$ 0,04	R\$ 0,11
Preparação	Pacote Plástico	2,000	R\$ 0,04	R\$ 0,07
Preparação	Creme Hidratante	0,450	R\$ 0,11	R\$ 0,05
Podologia	Lixa de Unha	1,000	R\$ 0,05	R\$ 0,05
Podologia	Lixa para Pé	1,000	R\$ 0,30	R\$ 0,30
Podologia	Lamina Bisturi	1,000	R\$ 0,30	R\$ 0,30
Podologia	Amolecedor	1,250	R\$ 0,04	R\$ 0,05
Podologia	Xilocaína - Anestésico	0,208	R\$ 0,60	R\$ 0,13
Podologia	Nutri Feet	1,667	R\$ 0,30	R\$ 0,50
Podologia	Homeofree	0,500	R\$ 0,67	R\$ 0,33
Podologia	Higifeet	3,333	R\$ 0,13	R\$ 0,42
Podologia	Óleo Essencial	0,167	R\$ 3,00	R\$ 0,50
Podologia	Biogel	0,500	R\$ 1,10	R\$ 0,55
Curativo	Pomada para Curativo	0,333	R\$ 2,00	R\$ 0,67
Curativo	Esparadrapo	0,150	R\$ 2,25	R\$ 0,34
Curativo	Gase	2,000	R\$ 0,15	R\$ 0,31
Total				R\$ 5,56

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 3, observa-se que, no total, os serviços de podologia possuem um custo de

material de R\$ 5,56 por unidade de serviço prestado. Para se chegar ao custo total de cada matéria-prima empregada, multiplicou-se a quantidade de matéria-prima consumida por serviço (coluna 4 – Tabela 2) pelo valor do custo unitário da matéria-prima (coluna 4 – Tabela 3), chegando ao custo total de aquisição de matérias-primas por item (coluna 5 – Tabela 3).

Cálculos equivalentes foram efetuados para os serviços de manicure e pedicure (Tabela 4 e Tabela 5, respectivamente).

Tabela 4: Custo total de matéria prima no serviço de manicure

Processo	Matéria Prima	Quantidade Utilizada	Custo Unitário	Custo Total
Esterilização	Água Destilada	0,025	R\$ 2,00	R\$ 0,05
Esterilização	Pacote para esterilizar	1,000	R\$ 0,25	R\$ 0,25
Esterilização	Fita Crepe	0,750	R\$ 0,10	R\$ 0,08
Preparação	Creme Hidratante	0,450	R\$ 0,11	R\$ 0,05
Preparação	Amolecedor de Cutícula	1,250	R\$ 0,04	R\$ 0,05
Manicure	Lixa de Unha	1,000	R\$ 0,05	R\$ 0,05
Manicure	Adesivos de unha	0,333	R\$ 3,00	R\$ 1,00
Manicure	Acetona	0,833	R\$ 0,02	R\$ 0,02
Manicure	Palito	1,000	R\$ 0,06	R\$ 0,06
Manicure	Base	0,600	R\$ 0,06	R\$ 0,04
Manicure	Esmalte	0,750	R\$ 0,53	R\$ 0,40
Manicure	Algodão	2,500	R\$ 0,04	R\$ 0,11
Finalização	Óleo Secante	0,300	R\$ 0,06	R\$ 0,02
Finalização	Extra Brilho	0,600	R\$ 0,06	R\$ 0,04
Finalização	Spray Secante de Esmalte	8,000	R\$ 0,03	R\$ 0,26
Total				R\$ 2,45

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5: Custo total de matéria prima no serviço de pedicure

Processo	Matéria Prima	Quantidade Utilizada	Custo Unitário	Custo Total
Esterilização	Água Destilada	0,025	R\$ 2,00	R\$ 0,05
Esterilização	Pacote para Esterilizar	1,000	R\$ 0,25	R\$ 0,25
Esterilização	Fita Crepe	0,750	R\$ 0,10	R\$ 0,08
Preparação	Creme Hidratante	0,450	R\$ 0,11	R\$ 0,05
Preparação	Amolecedor de Cutícula	1,250	R\$ 0,04	R\$ 0,05
Preparação	Pacote Plástico	2,000	R\$ 0,04	R\$ 0,07
Pedicure	Lixa para Pé	1,000	R\$ 0,30	R\$ 0,30
Pedicure	Lixa de Unha	1,000	R\$ 0,05	R\$ 0,05
Pedicure	Adesivos de unha	0,333	R\$ 3,00	R\$ 1,00
Pedicure	Acetona	0,833	R\$ 0,02	R\$ 0,02
Pedicure	Palito	1,000	R\$ 0,06	R\$ 0,06
Pedicure	Base	0,600	R\$ 0,06	R\$ 0,04
Pedicure	Esmalte	0,750	R\$ 0,53	R\$ 0,40
Pedicure	Algodão	2,500	R\$ 0,04	R\$ 0,11

Processo	Matéria Prima	Quantidade Utilizada	Custo Unitário	Custo Total
Finalização	Óleo Secante	0,300	R\$ 0,06	R\$ 0,02
Finalização	Extra Brilho	0,600	R\$ 0,06	R\$ 0,04
Total				R\$ 2,57

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 4 e a Tabela 5, respectivamente, o custo de material do serviço de manicure é de R\$ 2,45 por unidade e o de pedicure é de R\$ 2,57. Compilando todas as informações já evidenciadas, os valores totais resultantes de material utilizado durante um mês, em cada tipo de serviço, são os constantes na Tabela 6.

Tabela 6: Valor mensal de matéria prima por serviço

Produto	Quantidade	Total
Podologia	50	R\$ 277,78
Manicure	150	R\$ 368,16
Pedicure	150	R\$ 384,96
Total Geral		R\$ 1.030,89

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que os serviços de pedicure apresentam um maior valor no consumo de matéria prima total mensal. Porém, se levar em consideração a quantidade de serviços prestados, os serviços de podologia apresentam maior valor no consumo de material. Na sequência, efetuou-se o cálculo da depreciação dos ativos da empresa. Considerando que todos os procedimentos são efetuados utilizando os mesmos equipamentos, o rateio da depreciação foi dividido por unidade de serviço (Tabela 7).

Tabela 7: Depreciação mensal

Bens	Valor total	Vida útil (em anos)	Depreciação mensal
Ar Condicionado	R\$ 1.200,00	05	R\$ 20,00
Autoclave	R\$ 2.390,00	10	R\$ 19,92
Mesa Manicure	R\$ 320,00	05	R\$ 5,33
Móveis Sala de espera	R\$ 500,00	05	R\$ 8,33
Poltronas Sala Espera	R\$ 500,00	05	R\$ 8,33
Poltrona cliente	R\$ 250,00	05	R\$ 4,17
Cadeira Manicure	R\$ 150,00	05	R\$ 2,50
Total	R\$ 5.310,00	---	R\$ 68,58

Fonte: Dados da pesquisa.

A seguir, empregando os valores mensais médios, foram computadas todas as demais despesas indiretas ao custo do produto (Tabela 8).

Tabela 8: Despesas indiretas

Especificação	Julho	Agosto	Setembro	Média
Despesas Totais	R\$ 1.059,08	R\$ 1.001,08	R\$ 1.040,08	R\$ 1.033,42
Depreciação	R\$ 68,58	R\$ 68,58	R\$ 68,58	R\$ 68,58
Total Instalações	R\$ 780,00	R\$ 745,00	R\$ 771,00	R\$ 765,33
Aluguel	R\$ 500,00	R\$ 500,00	R\$ 500,00	R\$ 500,00
Telefone	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 80,00
Luz	R\$ 120,00	R\$ 90,00	R\$ 110,00	R\$ 106,67
Água	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 30,00
Material de	R\$ 50,00	R\$ 45,00	R\$ 51,00	R\$ 48,67

Especificação	Julho	Agosto	Setembro	Média
Limpeza				
Total Impostos, taxas e mensalidades	R\$ 65,00	R\$ 65,00	R\$ 65,00	R\$ 65,00
Imposto MEI	R\$ 50,00	R\$ 50,00	R\$ 50,00	R\$ 50,00
Serviços Contábeis	R\$ 15,00	R\$ 15,00	R\$ 15,00	R\$ 15,00
Material Uso Comum	R\$ 90,50	R\$ 67,50	R\$ 80,50	R\$ 79,50
Manutenção	R\$ 7,00	-	-	R\$ 2,33
Balas	R\$ 10,00	R\$ 15,00	R\$ 12,00	R\$ 12,33
Diversos	R\$ 18,00	R\$ 14,00	R\$ 20,00	R\$ 17,33
Água	R\$ 16,00	R\$ 16,00	R\$ 16,00	R\$ 16,00
Copos	R\$ 7,50	R\$ 7,50	R\$ 7,50	R\$ 7,50
Material de Escritório	R\$ 12,00	R\$ 15,00	R\$ 10,00	R\$ 11,67
Revista	R\$ 20,00			
Lavanderia	R\$ 55,00	R\$ 55,00	R\$ 55,00	R\$ 55,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Apurou-se, também, que o valor mensal médio das despesas fixas, que obrigatoriamente compõem o custo do serviço prestado, é R\$1.033,42. Este valor foi incluído no custo do serviço, utilizando como critério de rateio as horas de serviço, considerando que em todos os serviços são utilizadas as mesmas instalações, por períodos de tempo distintos (Tabela 9).

Tabela 9: Rateio das despesas mensais

Total das despesas				R\$ 1.033,42
Horas trabalhadas				200
Despesa por hora				R\$ 5,17
Serviço	Tempo	Total Unitário	Quantidade de serviços	Total Mês
Podologia	1	5,17	50	R\$ 258,36
Manicure	0,5	2,58	150	R\$ 387,53
Pedicure	0,5	2,58	150	R\$ 387,53
Total				R\$ 1.033,42

Fonte: Dados da pesquisa.

O cálculo do rateio foi efetuado dividindo-se as despesas gerais mensais em horas, levando em conta que cada hora absorve R\$ 5,17 de despesas gerais. Como o serviço de podologia demora cerca de 1 hora para ser executado, o valor mensal de despesas absorvidas por esse serviço é de R\$ 258,36. Já, para computar o rateio dos serviços de manicure e pedicure, o cálculo foi feito com base em R\$ 2,58 por unidade de serviço, já que os mesmos levam cerca de meia hora para serem executados.

A exemplo do procedido com os gastos, apuraram-se as receitas da empresa, tomando por base o preço unitário pré-definido pelo mercado (Podologia R\$ 60,00; Manicure R\$ 13,00; e Pedicure R\$ 15,00) – Tabela 10.

Tabela 10: Identificação da receita

Produto	Total de serviços	Total de receitas	Comissão (%)	Comissão (R\$)
Podologia	50	R\$ 3.000,00	16,50%	R\$ 495,00
Manicuri	150	R\$ 1.950,00	23,00%	R\$ 448,50
Pedicuri	150	R\$ 2.250,00	33,00%	R\$ 742,50
Total		R\$ 7.200,00		R\$ 1.686,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos procedimentos realizados, foram identificados os custos unitários por serviço prestado. No serviço de podologia, ele é R\$ 20,62, quase o dobro do apurado no serviço de manicure (R\$ 10,10); e, no serviço de manicure, fica em R\$ 8,03.

Tabela 11: Resultado do período

Especificação	Podologia	Manicure	Pedicure	Total
Preço de venda	R\$ 60,00	R\$ 13,00	R\$ 15,00	-
Volume prestado	50	150	150	350
Receita total	R\$ 3.000,00	R\$ 1.950,00	R\$ 2.250,00	R\$ 7.200,00
Comissão unitária	R\$ 9,90	R\$ 2,99	R\$ 4,95	
Comissão total	R\$ 495,00	R\$ 448,50	R\$ 742,50	R\$ 1.686,00
Custo direto unitário	R\$ 5,56	R\$ 2,45	R\$ 2,57	-
Custo direto total	R\$ 277,78	R\$ 368,16	R\$ 384,96	R\$ 1.030,89
Resultado bruto	R\$ 2.722,22	R\$ 1.581,84	R\$ 1.865,04	R\$ 6.169,11
Gastos unitários	R\$ 5,17	R\$ 2,58	R\$ 2,58	R\$ 2,95
Gastos gerais	R\$ 258,35	R\$ 387,53	R\$ 387,53	R\$ 1.033,42
Custo unitário	R\$ 20,62	R\$ 8,03	R\$ 10,10	-
Resultado do período	R\$ 2.463,87	R\$ 1.194,31	R\$ 1.477,51	R\$ 5.135,69

Fonte: Dados da pesquisa.

5 Conclusões

A realização do estudo mostra a importância da implementação da gestão de custos em uma organização, especificamente na prestação de serviços de estética, em que os trabalhos empreendidos são escassos.

Na empresa prestadora de serviços de podologia, objeto da pesquisa, concluiu-se que, apesar de não haver nenhum tipo de controle envolvendo os gastos incorridos nos processos, a mesma tem trabalhado com boa margem de lucro, sendo que nenhum de seus serviços têm gerado prejuízo.

Por ser o método de custeio aceito pela legislação brasileira e o mais adequado à realidade da empresa, definiu-se o custeio por absorção como fundamento para a proposta de gestão de custos.

Constatou-se que os valores de venda praticados eram definidos com base no mercado e que não havia controle sobre os valores gastos na prestação de cada tipo de serviço. Assim, mensurou-se o quanto cada serviço incorre de gasto e gera de retorno, identificando-se os serviços mais lucrativos e rentáveis, bem como as atividades que tendem a gerar prejuízo.

Concluiu-se, também, que por estar trabalhando com uma margem de lucro positiva, a empresa possui uma boa margem para trabalhar seu preço de venda, sem encontrar

dificuldades para honrar com seus compromissos financeiros, podendo utilizar-se disso como ferramenta para conseguir novos clientes, através da redução de preço.

Referências

ASSUNÇÃO; Cássio R. R.; BORGERT, Altair; SOUZA, Flavia R. **Análise de custos em prestação de serviços: aplicação do custeio variável em uma empresa de produção de eventos.** 2012. Disponível em http://www.simpoi.fgvsp.br/arquivo/2013/artigos/E2013_T00245_PCN22777.pdf. Acessada em 15 out. 2015.

BARROS; Aidul Jesus Paes; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo: Makron, 2009.

BORNIA, Antonio Cesar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas.** São Paulo: Atlas, 2009.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços.** São Paulo: Atlas, 2002.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Mariane M. **Gestão de custos: contabilidade e controle.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo.** Rio de Janeiro: FGV, 2000.

MAUAD, Luiz Guilherme Azevedo; PAMPLONA, Edson de Oliveira. **O custeio abc em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor.** 2002. Disponível em <http://www.custosgerenciais.com.br/arquivos/21.pdf>. Acessada em 22 fev. 2016.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

RICCIO, E. L.; ROBLES JUNIOR, A.; GOUVEIA, J. F. A. O sistema de custos baseados em atividades nas empresas de serviços. *In: Acapulco: Congresso Internacional de Custos*, 1997. Disponível em http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/abc_servicos.pdf. Acessada em 10 fev. 2016.

SEBRAE. **Taxa de sobrevivência das empresas no Brasil.** Disponível em http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia_das_empresas_no_Brasil_2011.pdf. Acessada em 15 fev. 2016.

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