

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO LINHA DE FORMAÇÃO ESPECÍFICA EM
COMÉRCIO EXTERIOR**

FRANCIELI LEMOS WARMLING

**ANÁLISE GERENCIAL DO RESULTADO OPERACIONAL DOS SERVIÇOS
PRESTADOS DE UM SALÃO DE BELEZA LOCALIZADO EM CRICIÚMA, SC**

CRICIÚMA

2016

FRANCIELI LEMOS WARMLING

**ANÁLISE GERENCIAL DO RESULTADO OPERACIONAL DOS SERVIÇOS
PRESTADOS DE UM SALÃO DE BELEZA LOCALIZADO EM CRICIÚMA, SC**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharel em administração no curso de Administração linha de formação específica em Comércio Exterior da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Msc. Jaime Dagostim Picolo

CRICIÚMA

2016

FRANCIELI LEMOS WARMLING

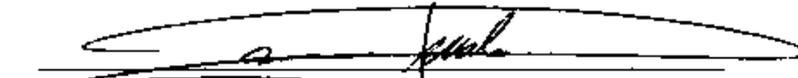
**ANÁLISE GERENCIAL DO RESULTADO OPERACIONAL DOS SERVIÇOS
PRESTADOS DE UM SALÃO DE BELEZA LOCALIZADO EM CRICIÚMA, SC**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharel em administração no curso de Administração linha de formação específica em Comércio Exterior da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

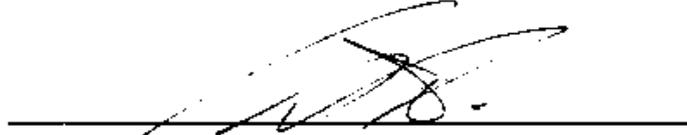
Orientador: Prof. Msc. Jaime Dagostim Picolo

Criciúma, 02 de Dezembro de 2016

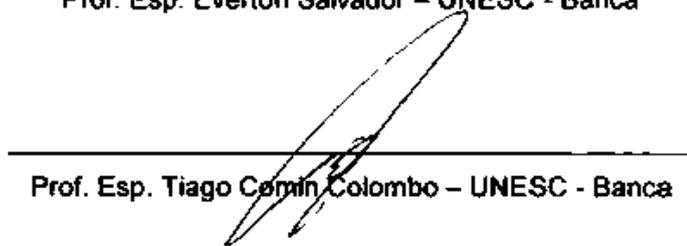
BANCA EXAMINADORA



Prof. Msc. Jaime Dagostim Picolo - UNESC - Orientador



Prof. Esp. Everton Salvador - UNESC - Banca



Prof. Esp. Tiago Corrin Colombo - UNESC - Banca

CRICIÚMA

2016

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por estar ao meu lado, me dando saúde e força para que possa alcançar meus objetivos;

Aos meus pais, que sempre me apoiaram e incentivaram para que meus sonhos fossem alcançados.

Ao meu noivo, que esteve presente em todos os momentos, me ouvindo e apoiando.

A meu orientador Prof. Msc. Jaime Dagostim Pico pelo auxílio e motivação para a elaboração deste trabalho.

As minhas colegas de trabalho pelo apoio prestado.

A todos os familiares e amigos que estiveram ao meu lado no decorrer da vida acadêmica.

A todos, muito obrigada!

RESUMO

WARMLING, Francieli Lemos. **Análise gerencial do resultado operacional dos serviços prestados de um salão de beleza localizado em Criciúma, SC.** 2016. 63 páginas. Trabalho de Conclusão de Curso do Curso de Administração Linha de Formação específica em Comércio Exterior da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

O cuidado com a beleza e estética não é apenas observado pelas mulheres, mas também pelos homens das diversas classes sociais que estão se preocupando com as condições de apresentação pessoal. O setor de estética e beleza está em constante crescimento devido a mudanças comportamentais, culturais e sociais que vive-se. As organizações que atuam na área da beleza buscam ser reconhecidas pelo trabalho executado, procurando sempre aprimorar seus conhecimentos, atendendo seus clientes com qualidade, e acabam não administrando corretamente seu negócio. O presente estudo tem como objetivo propor ações para melhoria do resultado operacional de um salão de beleza localizado no município de Criciúma, SC. Para a pesquisa foi realizado a coleta de dados internos da empresa, posteriormente a tabulação para a análise e sugestões de melhorias no resultado operacional. As melhorias são sugeridas devido análise da taxa de utilização realizada no período estudado, onde evidenciou ociosidade no período da manhã no estabelecimento influenciando diretamente na receita operacional. Metodologicamente a pesquisa caracterizou-se quanto aos fins como descritiva e aos meios de investigação pesquisa de campo e documental, utilizando métodos de coleta de dados secundários e análise quantitativa, sendo analisados os meses de Abril a Julho de 2016. Este estudo foi relevante para a proprietária do salão de beleza, pois com as informações obtidas por meio do presente estudo irá melhorar o gerenciamento do negócio.

Palavras-chave: Salão de beleza. Gestão de custos. Resultado operacional. Serviços.

LISTA DE FIGURA

Figura 1: Representação gráfica dos custos fixos e variáveis.....	16
Figura 2: Custos semifixo e semivariáveis	18
Figura 3: Componentes da análise de custo, volume e lucro	20
Figura 4: Representação do ponto de equilíbrio.....	21
Figura 5: Espiral da morte	23
Figura 6: Lógica de funcionamento do ABC	30
Figura 7: Cinco passos da TOC	32
Figura 8: Apresentação dos custos e despesas.....	37
Figura 9: Composição dos materiais	38
Figura 10: Comportamento dos custos fixos e variáveis	41
Figura 11: Comportamento da receita operacional, custo fixo, ponto de equilíbrio e margem de contribuição.....	42
Figura 12: Comportamento da receita operacional, margem de contribuição e resultado operacional.....	43
Figura 13: Eficiência dos serviços prestados nos meses analisados	45
Figura 14: Taxa de utilização dos serviços na categoria cabelo	45
Figura 15: Taxa de utilização dos serviços de manicure e pedicure	46

LISTA DE TABELA

Tabela 1: Exemplificação formação do preço baseado na concorrência	24
Tabela 2: Exemplificação da formação do preço baseado nos custos	24
Tabela 3: Exemplificação formação do preço baseado no consumidor	24
Tabela 4: Custeio Variável	28
Tabela 5: Apresentação dos custos e despesas	36
Tabela 6: Composição dos materiais	37
Tabela 7: Custo fixo e variável	39
Tabela 8: Comportamento da receita operacional, custo fixo, ponto de equilíbrio, margem de contribuição e lucratividade	42
Tabela 9: Eficiência dos serviços prestados nos meses analisados	44

LISTA DE QUADRO

Quadro 1: Utilização dos princípios de custeio.....	27
Quadro 2: Composição dos custos fixos e variáveis	39
Quadro 3: Eficiência por hora trabalhada	47

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABIHPEC	Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos
MPE	Micro e Pequenas Empresas
CVL	Custo, Volume, Lucro
PE	Ponto de Equilíbrio
MS	Margem de Segurança
RKW	Centro de Custos
ABC	Custeio Baseado em Atividades
UEP	Unidade de Esforço de Produção
ISS	Imposto sobre Serviços
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
PIS	Programa Integração Social
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.1	SITUAÇÃO PROBLEMA.....	10
1.2	OBJETIVOS	11
1.2.1	Objetivo geral	11
1.2.2	Objetivos Específicos	11
1.3	JUSTIFICATIVA.....	11
2	REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1	GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	13
2.2	CONCEITOS FUNDAMENTAIS DA GESTÃO DE CUSTOS.....	14
2.2.1	Gasto e desembolso	14
2.2.2	Investimento	14
2.2.3	Despesas	15
2.2.4	Perda e desperdício	15
2.3	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.....	16
2.3.1	Classificação pela variabilidade	16
2.3.2	Classificação pela facilidade de alocação e auxílio na tomada de decisão	18
2.4	ANALISE DE CUSTO, VOLUME E LUCRO	19
2.4.1	Margem de contribuição	20
2.4.2	Ponto de equilíbrio	21
2.5	FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	22
2.5.1	Aspectos quantitativos na formação do preço	23
2.5.2	Aspectos qualitativos na formação do preço	25
2.5.3	Taxa de marcação (Mark-up)	26
2.6	SISTEMAS DE CUSTOS	26
2.6.1	Princípios de custeio	27
2.6.1.1	Custeio variável	28
2.6.1.2	Custeio por absorção integral	28
2.6.1.3	Custeio por absorção Ideal	29
2.6.2	Métodos de custeio	29
2.6.2.1	Custo padrão	29
2.6.2.2	Centro de custos (RKW)	30

2.6.2.3	Custeio baseado em atividades (ABC)	30
2.6.2.4	Unidade de esforço de produção (UEP)	31
2.6.2.5	Método de TOC	31
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	33
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	33
3.2	DEFINIÇÃO DA ÁREA DO ESTUDO.....	34
3.3	PLANO DE COLETA DE DADOS	34
3.4	PLANO ANÁLISE DOS DADOS	35
4	ANALISE DOS DADOS DA PESQUISA	36
4.1	ANALISE GERAIS DOS CUSTOS E DESPESAS	36
4.1.1	Custos fixos e variáveis	38
4.2	ANALISE DO CUSTO, VOLUME E LUCRO	41
4.3	ANALISE DA TAXA DE UTILIZAÇÃO DOS SERVIÇOS	44
5	CONCLUSÃO	48
	REFERENCIAS	50
	APÊNDICE	54
	APÊNDICE A – Serviços prestados referente ao mês de Abril	55
	APÊNDICE B – Serviços prestados referente ao mês de Maio.....	56
	APÊNDICE C – Serviços prestados referente ao mês de Junho	57
	APÊNDICE D – Serviços prestados referente ao mês de Julho.....	58
	APÊNDICE E – Dados da empresa	59

1 INTRODUÇÃO

O cuidado com a beleza e estética não é apenas observado pelas mulheres, mas também pelos homens das diversas classes sociais que estão se preocupando com as condições de apresentação pessoal. Rabelo (2015) afirma que, o setor de estética e beleza está em constante crescimento devido a mudanças comportamentais, culturais e sociais que vive-se.

De acordo com Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos - ABIHPEC (2015), este setor movimenta mais de R\$ 38 bilhões por ano no Brasil. O país é o terceiro maior mercado de beleza, atrás apenas dos Estados Unidos e do Japão. Este ramo está em crescimento, porém com a crise que vem acometendo o país o setor teve uma retração considerada histórica, de 6% em 2015 (ABIHPEC, 2016).

Neste contexto, os salões de beleza oferecem serviços relacionados à beleza e bem estar como corte e lavagem de cabelo, tintura, escova, hidratação, alisamento, maquiagem, sobrancelha, progressiva, manicure e pedicure, entre outros. Isto faz deste tipo de negócio uma oportunidade para o desenvolvimento de um setor que atende a um segmento específico, que busca por uma proposta de valor perene e de alto valor agregado.

As organizações precisam ter o registro de todas as entradas e saídas independente do valor para alcançar o crescimento desejado e ter conhecimento da saúde financeira de seu negócio. Adquirir conhecimento sobre a gestão financeira é importante para que o proprietário conheça todos os custos gerados na produção e comercialização dos serviços (BRASIL, 2015).

Conforme afirma Pádua (2013, p. 01):

Controle e planejamento financeiro são fundamentais para qualquer tipo de empresa. Mas em geral, são as micro e pequenas Empresas (MPEs) que carregam uma situação delicada, em consequência do baixo conhecimento de técnicas administrativas por parte dos administradores acumulado ao obstáculo da carência de capital de giro.

Por meio de um planejamento e controle financeiro adequado, o administrador/proprietário da empresa não terá problemas futuros. Consultoria (2005, p. 01) afirma que a “ausência da gestão de custos contribui para que muitas empresas encerrem suas atividades, sem que seus proprietários possam, sequer, identificar as causas”.

Conseqüentemente, as organizações que atuam na área da beleza buscam ser reconhecidas pelo trabalho executado, procurando sempre aprimorar seus conhecimentos, atendendo seus clientes com qualidade, e acabam não administrando corretamente seu negócio, praticando preços que muitas vezes não condizem com seus custos.

Dessa maneira, este trabalho busca por resultados que permitam a compreensão deste segmento. Neste caso, o salão de beleza em estudo atua no mercado há 16 anos, localizado no bairro Pedro Zaniwan, Criciúma SC. Portanto esta pesquisa tem como objetivo levantar os custos e despesas calculando os indicadores gerenciais de custos da empresa.

1.1 SITUAÇÃO PROBLEMA

A empresa a ser estudada está localizada no município de Criciúma, SC. Atuando no mercado há 16 anos, conta com uma funcionária/proprietária e uma auxiliar para realizar as atividades.

A gestão de custos é necessária para a sobrevivência e obtenção de lucro das empresas. As organizações precisam conhecer, administrar e controlar os custos e as despesas geradas para que sobrevivam no mercado gerando lucro e se tornando competitivas (MACEDO, 2013). Conforme afirma Silveira (2010) a gestão de custos é uma tarefa que exige cuidado e atenção pelos membros da empresa para que haja uma interação, aceitação e compreensão entre os setores da organização.

De acordo com Macedo (2013), para que uma organização possa praticar o preço de venda adequado aos produtos ou serviços prestados é necessário ter conhecimento e realizar a apuração de todos os custos e despesas.

Segundo expõe Silva, Jesus e Pinheiro (2013) na definição do preço de venda deve-se tomar cuidado, pois pelo meio da formação do preço a empresa pode ou não se tornar competitiva no segmento em que atua. Conforme os autores (2013, p. 555) afirmam,

Este é um assunto que causa muitas dúvidas aos empresários, principalmente os gestores que não tem muito conhecimentos sobre o assunto. [...] a formação do preço de venda de um produto não é algo que pode ser criado de qualquer maneira, sem um conhecimento adequado.

Entendendo a importância de uma gestão de custos apropriada, viu-se, que na empresa em estudo não é realizado o controle financeiro adequado desconhecendo os indicadores necessários para um bom gerenciamento, portanto, este trabalho busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: **Qual o resultado operacional dos serviços prestados em um salão de beleza localizado em Criciúma, SC?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Analisar o resultado operacional dos serviços prestados em um salão de beleza localizado em Criciúma, SC.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Levantar custos e despesas do estabelecimento;
- b) Calcular indicadores gerenciais e o resultado operacional;
- c) Analisar a taxa de utilização do atendimentos dos serviços prestados;
- d) Propor ações de melhorias de resultado operacional.

1.3 JUSTIFICATIVA

Este estudo tem como objetivo analisar o resultado operacional dos serviços prestados, com a finalidade de propor ações para melhoria no salão de beleza localizado em Criciúma, SC.

Muitas micros e pequenas empresas não possuem nenhum planejamento financeiro adequado por se tratar muitas vezes de um negócio informal, ou pelo fato que os proprietários não acharem necessário em virtude da receita operacional de seu negócio. Independente do porte da organização, área de atuação a gestão de custos se faz necessária para melhor controle financeiro da empresa. Por meio dos resultados obtidos mediante a gestão de custos o proprietário do negócio terá maior controle financeiro, tendo conhecimento adequado para a tomada de decisões.

Mediante uma gestão apropriada pode-se identificar os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, despesas, ponto de equilíbrio, margem de contribuição do estabelecimento que implicará em identificar a taxa de utilização da empresa bem como propor melhorias para o estabelecimento.

Este estudo é importante para a acadêmica, pois levando em consideração as pesquisas realizadas terá maior conhecimento de uma gestão financeira dentro de uma empresa contribuindo para seu conhecimento acadêmico e profissional. Para a proprietária irá proporcionar as informações necessárias para que continue atendendo seus clientes com qualidade, possuindo conhecimento sobre a gestão financeira e alcançando a margem de lucro desejada. Para universidade, pois a pesquisa ficará disponível no acervo para acesso relacionado à pesquisa sobre custos ou formação do preço na prestação de serviços.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo será abordado algumas definições importantes para o estudo, como, gestão estratégica de custos, formação do preço de venda, conceitos e classificação de custos serão alguns dos temas abordados.

2.1 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Atualmente as organizações estão vivendo em constantes mudanças e são necessárias algumas adequações por parte das empresas para continuarem competitivas no mercado em que atuam. Neste momento de constantes mudanças em que vivemos a gestão de custos tornou-se importante no auxílio para a tomada de decisões dentro das empresas (CARBONI e MACEDO, 2012).

A gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata as informações que serão úteis aos gestores para o custeio, planejamento, controle e tomada de decisão (LEONE; LEONE, 2007). Sobre o assunto, Schier (2006, p. 13) expõe que:

Normalmente associamos, num primeiro momento, o conceito de gestão de custos diretamente ao processo produtivo industrial, o que na realidade não é verdadeiro, pois no desenvolvimento de todas as atividades, independente do setor de atuação (comércio, indústria ou prestação de serviços), o tema custos é de importância relevante para consecução dos objetivos empresariais e como tal deve ser tratado.

De acordo com Macedo (2013) o objetivo da gestão de custos é fornecer informações sobre a rentabilidade e desempenho de diversas atividades da empresa; auxiliar no planejamento, controle e desenvolvimento das operações; fornecer informações para a tomada de decisões.

Contudo, a gestão de custo complementa a gestão estratégica de custos para que haja melhor gerenciamento e tomada de decisões dentro da organização. De acordo com Prado (2004, p.19) a finalidade principal da gestão estratégica de custos “é fornecer as informações de as empresas necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam”.

Conforme afirmam Santos, Schmidt e Pinheiro (2006, p. 14): “a gestão estratégica de custos proporciona a revisão dos conceitos e dos processos, identificando as atividades que adicionam e a as que não adicionam valor para os acionistas, tornando-se um apoio no processo de tomada de decisão”.

Mowen (2001, p. 423) contribui que a “gestão estratégica de custos é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável”.

Portanto, a gestão estratégica de custos utiliza as informações da gestão de custos para tomar decisões estratégicas. Tornando uma ferramenta importante dentro das organizações, pois fornece ao gestor informações precisas para uma melhor tomada de decisões e a elaboração do planejamento dentro da empresa (SANTOS; SCHMIDT; PINHEIRO, 2006).

2.2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS DA GESTÃO DE CUSTOS

Tendo em vista que o ser humano tem convivência com os custos desde o nascimento até sua morte, entende-se que pode-se ocorrer conflitos sobre o entendimento de alguns conceitos (DUTRA, 2003). São eles: gastos, desembolso, custos, despesas, perda, investimento, desperdício. Estes serão apresentados a seguir.

2.2.1 Gasto e desembolso

Gasto corresponde ao valor dos insumos que a empresa adquiriu, independente de o bem ou serviço já ter sido utilizado. A efetivação do gasto é gerada a partir do momento em que há o conhecimento da dívida, onde irá ocorrer um desembolso futuro (a prazo) ou imediato (a vista) (DUTRA, 2003; BORNIA, 2002). Neste contexto, para melhor entendimento sobre gastos, Dubois, Kulpa e Souza (2009, p14) contribuem “o gasto é a aquisição de um bem ou de um serviço que vai originar um desembolso da empresa”.

O desembolso acontece no momento em que é efetuado o pagamento do bem ou serviço. Este desembolso pode ocorrer no ato da compra ou caso o pagamento seja parcelado o desembolso irá ocorrer meses depois (BORNIA, 2002).

2.2.2 Investimento

Investimentos são gastos que empresa gera, mas que irá se beneficiar em períodos futuros. Pode-se considerar também como investimento os gastos

relacionados à aquisição de bens patrimoniais, como por exemplo, máquinas e equipamentos para a organização que terá o retorno financeiro mediante a venda dos produtos fabricados (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2011; WERNKE, 2004).

2.2.3 Despesas

As despesas são os gastos gerados pela empresa para se manter em funcionamento, obtendo lucro. Esses gastos não estão relacionados com a produção, mais com o funcionamento da empresa (BORNIA, 2002).

Possui como característica o sacrifício financeiro no processo para obter receitas, reduzindo o patrimônio líquido (SCHIER, 2004).

Este termo é utilizado para identificar os gastos relacionados com os com o funcionamento da organização, está ligado com os gastos da área administrativo, financeira e comercial com o intuito de obter receitas (WERNKE, 2011). Neste contexto, Bruni e Famá (2008, p.25), contribuem: “correspondem à bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Não estão associadas à produção de um produto ou serviço”.

2.2.4 Perda e desperdício

O esforço econômico que não agrega valor, e resultam em gastos de maneira não eficiente com tempo, dinheiro, ou adicionando custos desnecessários aos produtos denomina-se desperdício. Dependendo da área em que ocorreu o desperdício, os custos serão lançados como de produção ou despesas. Enquadra-se nesta categoria os itens defeituosos, movimentação desnecessária, ineficiência normais de processos (BORNIA, 2002; WERNKE, 2004).

Para melhor entendimento, Bornia (2010, p. 17) exemplifica: “um processo trabalha comumente com um índice de 1% de peças defeituosas e, em um dado período, 5% dos itens produzidos forem defeituosos, a perda anormal equivale a 4%, enquanto os desperdícios totalizam 5%”.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

A classificação dos custos auxilia os gestores nas tomadas de decisões, independentemente do nível empresarial através da classificação dos custos pela sua variabilidade, ou facilidade de alocação (MARTINS, 2001).

Padoveze (2011, p.39) contribui que:

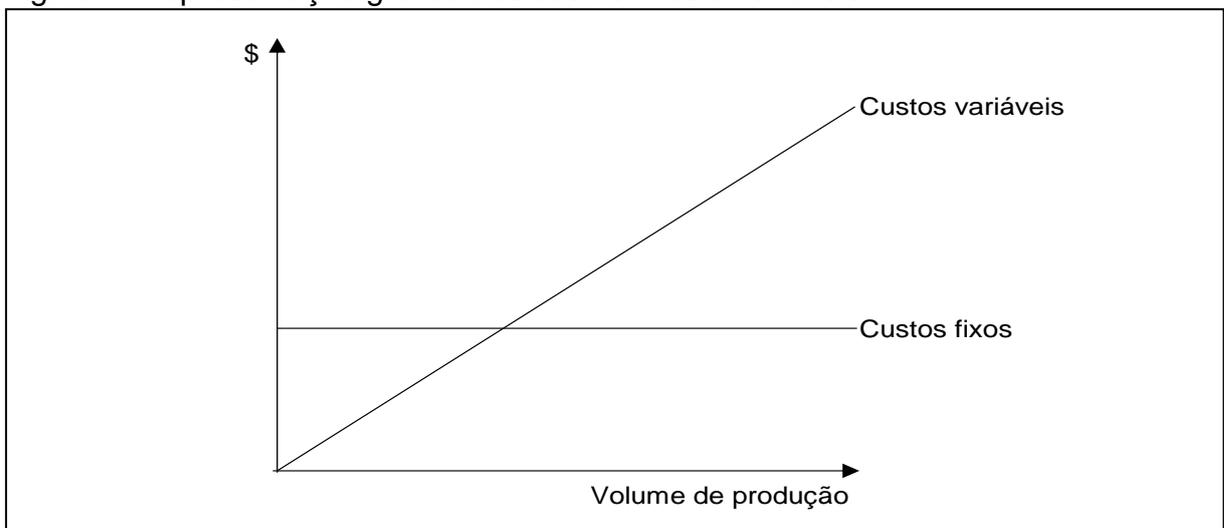
O processo classificatório objetiva agrupar os custos com natureza e objetivos semelhantes em determinadas classes, facilitando a administração, as apurações, análises e modelos de tomada de decisão a serem utilizados posteriormente.

Nessa parte serão abordadas diversas categorias utilizadas na classificação de custos, para que não ocorram conflitos sobre os conceitos, tendo em vista que as pessoas já possuem um entendimento sobre custos para que não ocorra distorção sobre os conceitos (DUTRA, 2003).

2.3.1 Classificação pela variabilidade

Estes custos são classificados por sua variabilidade, pois estão diretamente relacionados com o volume de produção e não ao tempo (BORNIA, 2010). Nesta seção será abordada a definição entre os custos fixos, variáveis, semifixo e semivariável. A figura 1 demonstra graficamente a diferença entre os custos fixos e variáveis conforme o volume de produção.

Figura 1: Representação gráfica dos custos fixos e variáveis



Fonte: Adaptado de Bornia (2010)

Os custos que estão proporcionalmente associados com o nível de atividade são chamados de custos variáveis. Nestes custos estão relacionados os custos com materiais diretos, auxiliares, e utilidades que crescem com o aumento do nível de atividade da organização. Por exemplo, quanto maior for o volume de produção, maior o consumo de matéria prima, embalagens, portanto o valor total do mês será maior (BRUNI; FAMÁ, 2003; SOUZA; CLEMENTE, 2007). Bornia (2010, p.19) complementa “o custo variável está totalmente interligado a produção, isto é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa”.

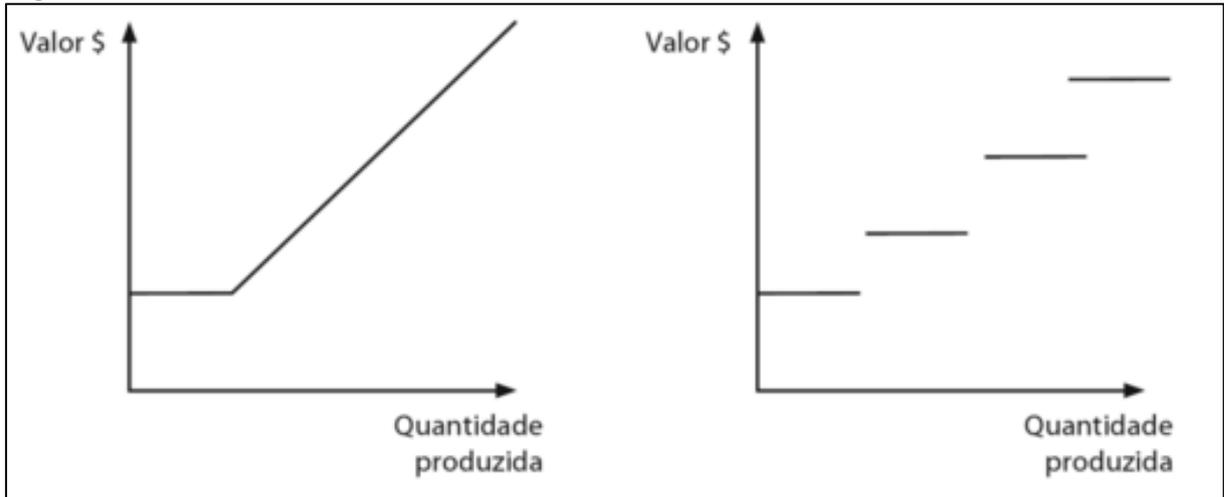
Por sua vez, os custos fixos permanecem constante independente do volume de produção os custos não variam, por exemplo, aluguel de loja, depreciação, treinamentos e salários dos funcionários que a organização terá que pagar independentemente da quantidade produzida (BORNIA, 2010; WERNKE, 2011). Uma característica do custo fixo é que quando calculado unitariamente são classificados como variável relacionado com o volume de produção (BRUNI; FAMÁ, 2003).

Os custos que em determinado momento são fixos, tornando variável quando ultrapassar o limite são chamados de custos semifixos (NETO, 2012). Este custo altera se há mudança na faixa de prestação de serviço ou de produção (COURA, PINTO, et. al, 2009). Padoveze (2011, p. 61) complementa que os custos semifixos são “aqueles custos que têm dentro de si uma parcela fixa e uma parcela variável. Ou seja, se não houver nenhuma atividade produtiva ou de venda, a empresa incorrerá assim mesmo em uma parcela do custo, sua parte fixa”.

Os custos semivariável são aqueles que possuem uma parte fixa independente se houver a produção, porém varia conforme o nível de produção ou prestação de serviço (COURA, PINTO, et. al, 2009). Neste contexto, Neto (2012, p. 18) expõe que “são os custos variáveis que não acompanham o nível de atividade da empresa, mantendo-se fixos dentro de certos limites”.

A figura 2 evidencia a diferença entre os custos semifixos e semivariável.

Figura 2: Custos semifixo e semivariáveis



Fonte: Neto (2012 p. 19)

Por meio da figura é possível compreender a diferença entre estes custos, onde, os custos semifixo se mantêm estável até um determinado limite variando após o excedente. Os custos semivariável variam conforme a quantidade produzida.

2.3.2 Classificação pela facilidade de alocação e auxílio na tomada de decisão

Outra classificação para a tomada de decisões é a facilidade de identificação dos custos, relacionando os mesmos com o produto, processo, fazendo a distribuição dos custos em diretos e indiretos (BORNIA, 2010; CORBARI; MACEDO, 2012).

A classificação dos custos diretos se dá a facilidade de alocação dos gastos nos processos, produtos, setores, sendo possível mensurar de maneira clara e objetiva a utilização dos materiais empregados na fabricação ou prestação do serviço. Este custo está diretamente relacionado ao produto e/ou serviço, por exemplo, matérias primas, mão de obra direta (BORNIA, 2010).

Os custos indiretos são aqueles que não podem ser identificados facilmente nos produtos ou serviços é necessário um critério de rasteio (distribuição) para alocar os custos (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA e COSTA, 2005; CARARETO et al., 2006).

Os custos separados por sua relevância e auxiliam nas tomadas de decisões, são denominados de custos relevantes e não relevantes. Dependendo da decisão a ser tomada, a classificação dos custos pode ser alterada, por exemplo, em

determinada decisão o custos que foi classificado como relevante, em outro momento pode ser não relevante (BORNIA, 2010). Neste contexto, Bornia (2010, p. 21) contribui “os custos relevantes são aqueles que alteram dependendo a decisão tomada e os custos não relevantes são aqueles que independem da decisão tomada”.

2.4 ANÁLISE DE CUSTO, VOLUME E LUCRO

De acordo com Guimarães Neto (2012 p. 87) a análise de custos, volume e lucro é o “principal instrumento da área de custos que pode ser utilizado nas decisões gerenciais”.

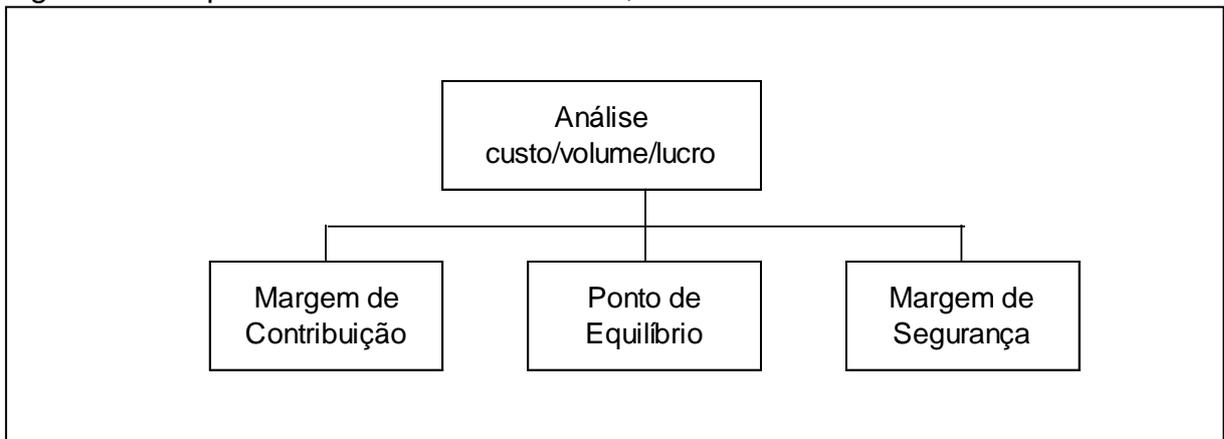
Conforme Souza e Clemente (2007, p. 171) o “[...] custo-volume-lucro (CVL) busca apresentar o comportamento dos custos e do lucro em função do nível de atividade. [...] Essa relação proporciona informações valiosas sobre a estrutura de custos e o risco operacional da empresa”.

Mediante análise dos CVL os gestores podem observar se o lucro está conforme com o desejado, também a lucratividade, os concorrentes, se o preço praticado está de acordo com os custos da empresa.

Wernke (2004, p.41) expõe que a análise de custo/volume/lucro “são modelos que visam demonstrar, de forma gráfica ou matemática, as inter-relações existentes entre as vendas, os custos (fixos e variáveis), o nível de atividade desenvolvido e o lucro alcançado ou desejado”.

Portanto, importante que os administradores tenham conhecimento sobre margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança pela vantagem que estes possibilitam dentro da organização.

Figura 3: Componentes da análise de custo, volume e lucro



Fonte: Wernke (2004, p. 41)

Para Bornia (2010, p.71), “[...] os fundamentos da análise de custo, volume e lucro estão intimamente relacionados ao uso de sistemas de custo no auxílio à tomada de decisão de curto prazo, característica do custeio variável”.

2.4.1 Margem de contribuição

A representação que cada unidade comercializada contribui (\$), conseguindo pagar seus custos fixos e gerando lucro para a organização, chama-se, margem de contribuição (WERNKE, 2003). Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 180) complementam “é o valor que sobra de cada unidade vendida e, portanto, deverá ser suficiente para cobrir os custos e despesas fixas, taxas e impostos e, ainda, proporcionar lucro”. A margem de contribuição é importante para a tomada de decisões e para a formação do lucro. Neste método utiliza-se a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis (PEREZ JR; OLIVEIRA e COSTA, 2005).

O cálculo da MC pode ser demonstrado em valor total em unidades monetária ou percentual, conforme apresentado na equação (1) e (2).

$$\text{MC Total} = \text{Receita operacional} - \text{CV}_{\text{Total}} \quad (1)$$

$$\text{MC \%} = \frac{\text{MC}_{\text{Total}}}{\text{Receita operacional}} \times 100 \quad (2)$$

O cálculo de margem de contribuição é uma ferramenta que possibilita a empresa ter conhecimento se o produto/serviço comercializado está conseguindo liquidar seus custos e despesas da empresa e posteriormente gerando lucro.

2.4.2 Ponto de equilíbrio

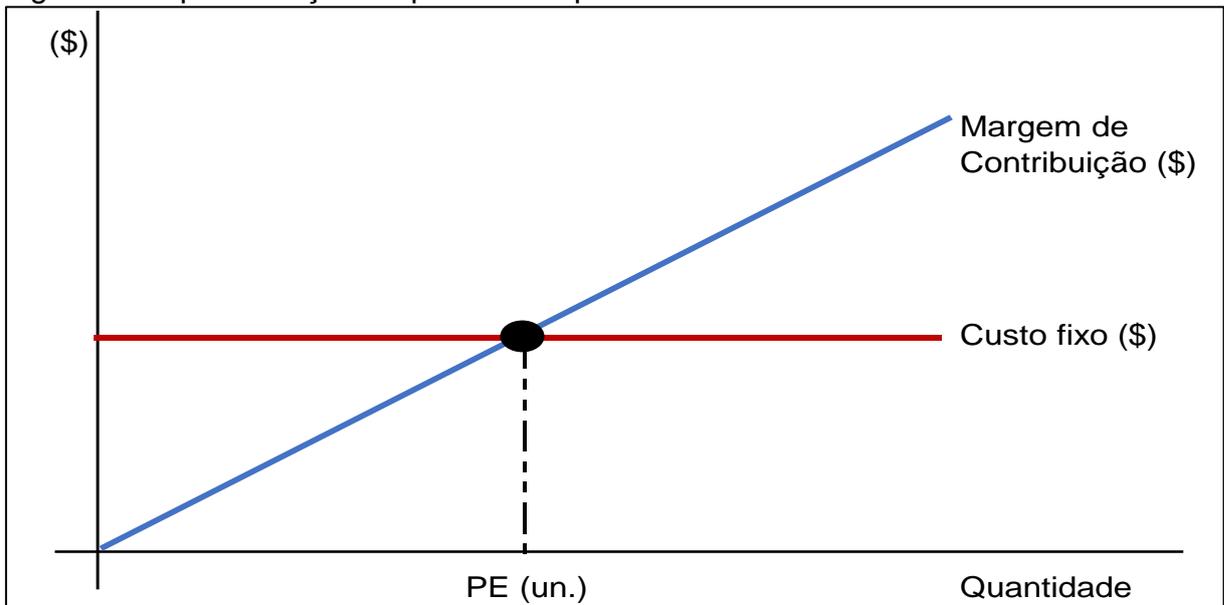
Na visão de Wernke (2011, p. 111) “o ponto de equilíbrio pode ser definido como o nível de vendas, em unidades físicas ou em valor (\$), no qual a empresa opera sem lucro ou prejuízo”.

Para Padoveze (2011, p.278), o ponto de equilíbrio (PE) é:

O volume que a empresa precisa produzir ou vender para que consiga pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis em que necessariamente ela tem de incorrer para fabricar/vender o produto.

Portanto, o PE (figura 3) é aplicado nas empresas para calcular o mínimo de vendas ou prestação de serviço que a organização deve obter para não ficar no prejuízo e não tem lucro, conseguindo apenas estar trabalhando cobrindo seus custos (WERNKE, 2004).

Figura 4: Representação do ponto de equilíbrio



Fonte: Adaptado Bornia (2010).

O ponto de equilíbrio acontece no encontro da margem de contribuição e o custo fixo. Isso porque a partir desse ponto, quando a margem de contribuição for superior ao custo fixo, ocorre o lucro operacional e baixo ocorre prejuízo.

2.5 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Preço é um fator determinante para o sucesso ou fracasso das empresas no mercado independente do porte ou ramo de atuação é necessário que haja uma política eficiente de formação do preço. Uma decisão errônea pode levar à organização a ruína (ASSEF, 2011; BRUNI; FAMÁ, 2003).

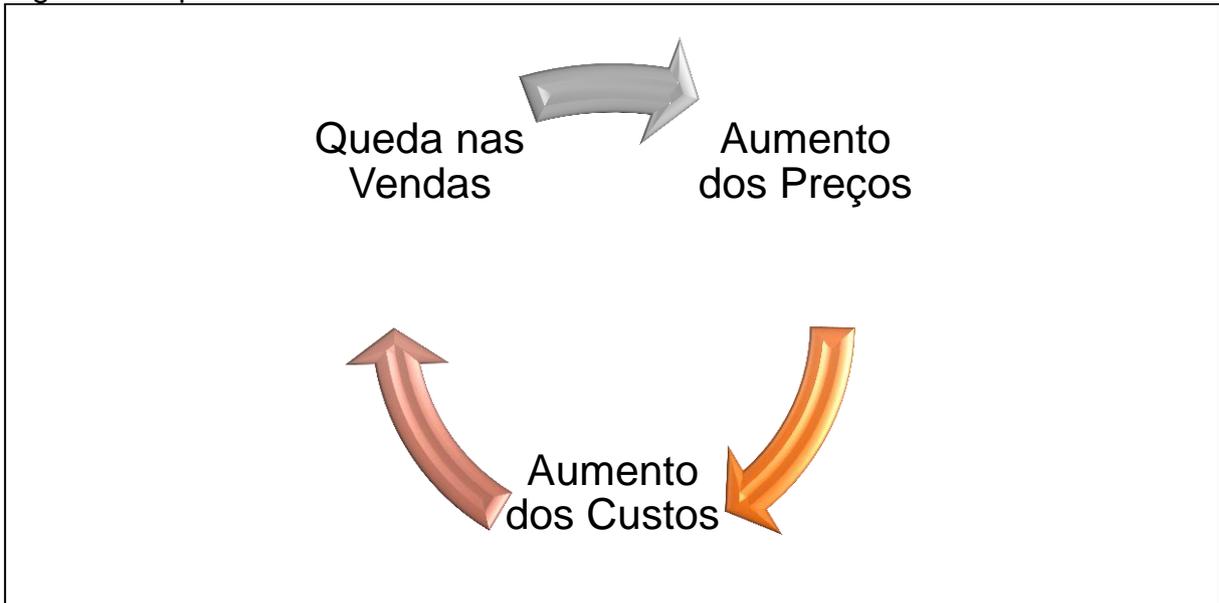
Neste contexto, Corbari; Macedo (2012) contribuem que para formar o preço de venda deve existir muito cuidado, e deve ser levado em consideração a oferta e demanda, bem como seus concorrentes e os custos de produção. Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2011) a formação do preço de venda ocorre a partir da lei da oferta e demanda, onde, o mercado rege a formação do preço. Quando ocorre a oferta o produto é vendido com o preço menor e a demanda ocorre quando o cliente procura por adquirir o produto ao menor preço possível. Outro fator importante para definir o preço é o custo de produção. As empresas não podem vender seus produtos com o preço abaixo do custo. Segundo os autores antigamente as empresas formavam os preços com base na intuição.

Já na visão de Perez Jr., Oliveira e Costa (2005) os fatores que influenciam e dificultam na formação do preço são:

- a) A concorrência refere-se quando há vários mercados com o mesmo produto ou serviço e com preço diferente;
- b) Os clientes, pois ao definir o preço o cliente pode deixar de consumir seu produto ou diminuir a procura em virtude do preço praticado;
- c) Os gastos na produção ou prestação do serviço procuram ser recuperados com lucro pelos proprietários;
- d) O governo que possui influencia forte e pode determinar o preço do produto.

Segundo Borna (2010), as empresas necessitam estar atentas no momento de formar o preço para não entrar na espiral da morte, conforme figura 5.

Figura 5: Espiral da morte



Fonte: Adaptado de Bornia

O ciclo espiral da morte se inicia no momento que ocorre a queda nas vendas, ocasionando aumento dos custos, resultando em um aumento nos preços praticados, seguindo de outra redução nas vendas e assim sucessivamente. Este ciclo pode ser interrompido pela quebra da empresa, ou mediante ações do gerente para reavaliar as mudanças necessárias para que a organização volte a gerar lucro.

2.5.1 Aspectos quantitativos na formação do preço

De acordo Bruni e Famá (2003), os aspectos quantitativos os principais objetivos são:

- a) Proporcionar, a longo prazo, o maior lucro possível;
- b) Maximização lucrativa da participação de mercado;
- c) Maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidade e desperdícios operacionais;
- d) Maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo autossustentado.

Proporcionar, em longo prazo, o maior lucro possível, constitui em curto prazo, a organização criar políticas que deve ser utilizada em condições especiais; a maximização lucrativa da participação de mercado consiste em aumentar a receita

operacional e lucro das vendas; quanto maximizar a capacidade produtiva evitando ociosidade e desperdícios operacionais, os preços devem estar de acordo com a estrutura organizacional; na maximização do capital empregado para perpetuar os negócios de modo autossustentado, por meio da clara fixação do preço de venda torna-se possível o retorno do investimento efetuado.

Segundo os autores Bruni; Famá (2003, p. 312), há três “processos distintos que podem ser empregados na definição de preços e costumam basear-se nos custos, no consumidor ou na concorrência”. Levando em consideração o preço da concorrência, a organização não leva em consideração a demanda, buscando somente praticar o preço de acordo com o mercado, conforme tabela 1.

Tabela 1: Exemplificação formação do preço baseado na concorrência

Produtos	20.000
Custos fixos	100.000,00
Custos variáveis	15,00
Preço de venda	30,00

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2003)

Porém, se a empresa decidir produzir uma quantidade menor de produtos, aumentaria o custo médio dos produtos conseqüentemente também o preço de venda, perdendo sua competitividade por estar praticando um preço acima da concorrência, porem de acordo com seus custos, conforme exemplificado na tabela 02.

Tabela 2: Exemplificação da formação do preço baseado nos custos

Produtos	5.000
Custos fixos	100.000,00
Custos variáveis	35,00
Preço de venda	52,50

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2003)

Na definição de acordo com o consumidor, o preço varia conforme a visão do cliente, tornando o preço distinto conforme o local de venda e/ou prestação de serviço, conforme ilustrado na tabela 03.

Tabela 3: Exemplificação formação do preço baseado no consumidor

Venda em supermercado	1,00
Venda em restaurante de luxo	2,50

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2003)

2.5.2 Aspectos qualitativos na formação do preço

Segundo Bruni; Famá (2003), para que uma empresa continue exercendo suas atividades é necessário praticar preços superiores aos custos incididos, contudo, a percepção do mercado é um fator que afeta positivamente ou não no produto ou serviço oferecido.

A formação do preço de venda é influenciada por vários fatores, relacionados a custos ou valores percebidos, alguns desses fatores serão apresentados (BRUNI; FAMÁ, 2003):

- a) Capacidade e disponibilidade de pagar o consumidor;
- b) Qualidade/tecnologia do produto em relação as necessidades de mercado consumidor;
- c) Existência de produtos substitutos a preços mais vantajosos;
- d) Demanda esperada do produto;
- e) Níveis de produção e/ou vendas em que se pretende ou que se pode operar;
- f) Mercado de atuação dos produtos;
- g) Controle de preços impostos por órgãos governamentais;
- h) Custos e despesas de fabricar, administrar, e comercializar ao produto;
- i) Ganhos e perdas de gerir o produto.

Na capacidade e disponibilidade de pagar o consumidor, é necessário analisar a capacidade de compra e o momento que o consumidor deseja ou pode pagar. Quanto à qualidade/tecnologia do produto em relação as necessidades de mercado consumido, a empresa deve definir claramente o mercado que deseja atuar e posteriormente elaborar o produto ideal para atender seu público alvo. A existência de novos produtos substitutos a preços mais vantajosos refere-se ao preço elevado, estimulando o surgimento de concorrentes. Na demanda esperada do produto está relacionada com planejamento de vendas, e influência do preço que se deseja atuar. Os níveis de produção e/ou vendas em que se pretende ou que se pode operar, determinar o volume de produção e vendas é necessário para definir os custos e preços.

2.5.3 Taxa de marcação (Mark-up)

Um dos elementos que auxilia na formação do preço de venda, e dá maior segurança no momento de saber o nível de desconto que pode dar ao cliente, chama-se mark-up. Este método tem como base a utilização de um percentual acima dos custos totais com serviços e produtos (SANTOS, 2009; LONGUINHO, 2015).

Neste contexto, Wernke (2004, p.130) complementa:

Um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda. Têm por finalidade cobrir os fatores, como tributação sobre vendas (ICMS, IPI, PIS, COFINS ou Simples), percentuais incidentes sobre o preço de venda (comissões sobre vendas, franquias, comissão da administradora do cartão de crédito, etc.), despesas administrativas fixas, despesas de vendas fixas, custos indiretos de produção fixos e margem de lucro.

Levando em consideração a porcentagem obtida, adicionada aos custos totais do produto/serviço a empresa terá o resultado necessário para cobrir as despesas, conhecer e obter uma margem de lucro satisfatória (DUBOIS, KULPA E SOUZA, 2011).

Segundo Bruni; Famá (2003), o mark-up pode ser calculado de duas maneiras, a mais comum é o multiplicador, apresentado na equação (3) e o mark-up divisor menos usual.

$$\text{Mark-up} = \frac{1}{(1 - \text{Soma dos } \%)} \quad (3)$$

Esta equação representa o quanto os custos devem ser multiplicados para obter o preço de venda. A soma das taxas em percentuais influenciam no processo de formação do preço, como o percentual de lucro pretendido, despesas diversas e os custos indiretos (BRUNI; FAMÁ, 2003).

2.6 SISTEMAS DE CUSTOS

Este sistema deve ser utilizado dentro da organização em todos os níveis operacionais, seja ele, estratégico, tático e operacional (JÚNIOR, 2015). Cada nível

tem sua funcionalidade dentro do sistema de custos, com base nisto, De Mello et al. (200?, p. 03) afirmam que:

No nível operacional ocorre a coleta dos dados, no tático a diferenciação e classificação destes dados, transformando-os em informações que provavelmente serão utilizadas pelo nível estratégico para a tomada de decisões estratégicas como: decidir qual o melhor mix de produtos, cortar ou não um produto, controle ou redução dos custos.

Assim sendo, os sistemas de custos é uma ferramenta que transforma as informações coletadas sobre o custo de produção ou prestação de serviços da empresa em relatórios de dados estatísticos para auxiliar nas tomadas de decisões (JÚNIOR, 2015).

De acordo com Bornia (2010), os sistemas de custos, de modo geral, decidem quais as informações que são importantes e devem ser levadas em consideração para posteriormente analisar como as informações serão obtidas. Este sistema está relacionado com seus objetivos tendo em vista que as informações dependem de sua finalidade. Portanto, as informações importantes para uma decisão pode ser válida para uma e outra não.

2.6.1 Princípios de custeio

“Os princípios de custeio, são filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos, de acordo com o objetivo e/ou o período de tempo no qual se realiza a análise” (BORNIA, 2002, p.55).

De acordo com Beber, et al (2004, p.02), “os princípios de custeio podem ser definidos como a forma de alocar o custo de produção de um determinado produto ou serviço”. Este princípio analisa as informações importantes, com base no sistema de custos, que devem ser repassadas para o administrador da organização.

A aplicação dos princípios de custeio dá-se a partir da utilização das informações em determinado período e/ou objetivo, exemplificado no quadro 1:

Quadro 1: Utilização dos princípios de custeio

Princípio	Aplicação
Variável ou direto	Apoio em decisões a curto prazo
Absorção ideal	Controle de custos, melhoria continua
Absorção integral	Avaliação de estoques

Fonte: Adaptado de Bornia (2002).

2.6.1.1 Custeio variável

Este custeio está relacionado à com a aplicação dos custos nas tomadas de decisões em curto prazo, levando em consideração apenas os custos relacionados aos produtos, os custos variáveis (GARRISON, et al., 2013; BORNIA, 2010). De acordo com Santos, et al. (2006, p.64) custeio variável “é aquele sistema de custeio que elimina completamente os custos fixos do produto. [...] esse sistema de custeio considera os custos variáveis como os únicos custos realmente imputáveis ao produto”.

No entendimento de Bornia (2002) este método de custeio está relacionado com a utilização dos custos no auxílio na tomada de decisões, onde os custos variáveis tornam se relevantes e os fixos não.

Neste custeio, se uma empresa produzir 80.000 unidades por período, tendo seus custos fixos 1.000.000 e os custos variáveis 400.000 o custo do produto por unidade é R\$ 5,00 pelo fato que os custos fixos não são alocados como custos do produto.

Tabela 4: Custeio Variável

Volume de produção (un.)	80.000
Custos fixos do período	1.000.000
Custos variáveis do período	400.000
Custo do produto com base no custeio variável	R\$ 5,00

Fonte: Adaptado de Bornia (2010).

2.6.1.2 Custeio por absorção integral

Este método é o mais tradicional de custeio, ele consiste em apropriar todos os custos de produção no custo unitário do produto (GARRISON, NOREEN e BREWER, 2013). Contudo, este custeio absorve todos os custos relacionados à produção ou prestação de serviços independente de ser fixos ou variável, direto ou indireto.

Neste contexto, Leone (2000, p. 242) complementa:

O custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O próprio nome

critério é revelar dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço) absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação.

De acordo com Wernke (2003) algumas são as vantagens de utilizar este método se dá por atender a legislação fiscal, permite a apuração dos custos totais de cada produto, e permite a apuração dos custos por meio de centro de custos.

2.6.1.3 Custeio por absorção Ideal

O método de custeio ideal consiste em computar os custos fixos e variáveis aos custos dos produtos em função da capacidade produtiva e dessa forma, os desperdícios não são alocados aos produtos. Este custeio auxilia nos processos de melhoria da empresa e na colaboração no controle dos custos (BORNIA, 2010).

2.6.2 Métodos de custeio

Os métodos de custeio serão apresentados nas subseções a seguir, sendo eles: o custo padrão, centro de custos (RKW), custeio baseado em atividades (ABC), unidade de esforço de produção (UEP), e o método TOC.

2.6.2.1 Custo padrão

Disponibilizar uma ferramenta aos gestores para auxiliar no suporte para controle organizacional é a principal finalidade do custo padrão. Sendo um instrumento de avaliação constante e melhoria contínua, tem como ideia principal fixar uma comparação entre o que ocorreu de custos e o que realmente deveria ter ocorrido (SCHIER, 2004).

Neste contexto, Bornia (2010, p. 77) complementa “o procedimento do custo padrão ajuda a fixação dos padrões de comportamento desejados e a determinação e discriminação das diferenças verificadas, apontando o caminho para a procura das causas”.

2.6.2.2 Centro de custos (RKW)

Este método trabalha com os custos indiretos, não sendo apropriados os custos com matéria prima. Sua característica principal a divisão da empresa em “centro de custos”. Os custos são destinados em bases de distribuição e após repassado ao produtos por unidades de trabalho (BORNIA, 2010).

Segundo o autor (2010, p. 92), existem cinco etapas do método de centro de custos, são elas:

- a) Separação dos custos em itens;
- b) Divisão da empresa em centro de custos;
- c) Identificação dos custos com centros (distribuição primaria);
- d) Distribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundaria);
- e) Distribuição dos custos em centros diretos aos produtos (distribuição final).

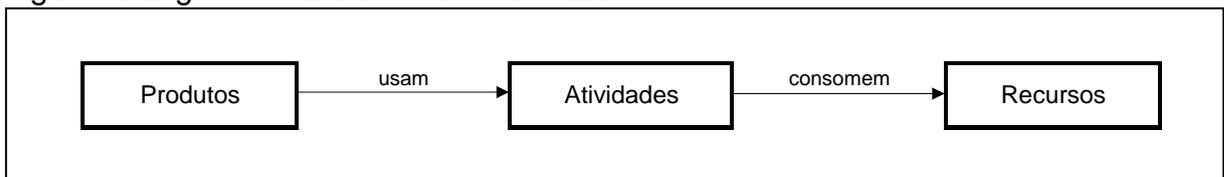
As etapas do método dá-se para alocar os custos aos produtos e obter maior controle e apoio ao planejamento.

2.6.2.3 Custeio baseado em atividades (ABC)

Neste método de custeio os custos são atribuídos às atividades de produção e não diretamente ao produto. Seu principal objetivo é o aperfeiçoamento dos processos e redução dos desperdícios (REBELATTO, 2004; BORNIA, 2010).

O custeio baseado em atividades supõe que as atividades consomem recursos produzindo custos, e os produtos utilizam as atividades, absorvendo estes custos, como exemplificado na figura 6 (WERNKE, 2004).

Figura 6: Lógica de funcionamento do ABC



Fonte: Wernke (2004, p.22)

2.6.2.4 Unidade de esforço de produção (UEP)

Segundo Bornia (2010) o método da unidade de esforço de produção trabalha apenas com os custos de transformação, sendo os custos com matéria-prima tratados separadamente. Para utilizar este método devem-se observar algumas etapas, sendo elas (WERNKE, 2004, p. 34):

- a) Divisão da fábrica em postos operativos;
- b) Determinação dos índices de custos horários por posto operativo (ou o Custo/hora por posto operativo);
- c) Escolha do produto-base (custo-base ou UPE);
- d) Cálculo dos potenciais produtivos (UEP/hora) de cada posto operativo;
- e) Definição dos equivalentes dos produtos em UEP (valor em UEP do produto);
- f) Mensuração da produção total em UEP e;
- g) Cálculo dos custos de transformação.

O método UEP consiste em simplificar o processo de controle de gestão por meio da centralização da produção, tendo em vista a mensuração do desempenho da organização é obtida por meio dos custos e índices de eficiência, eficácia e produtividade (BORNIA, 2010).

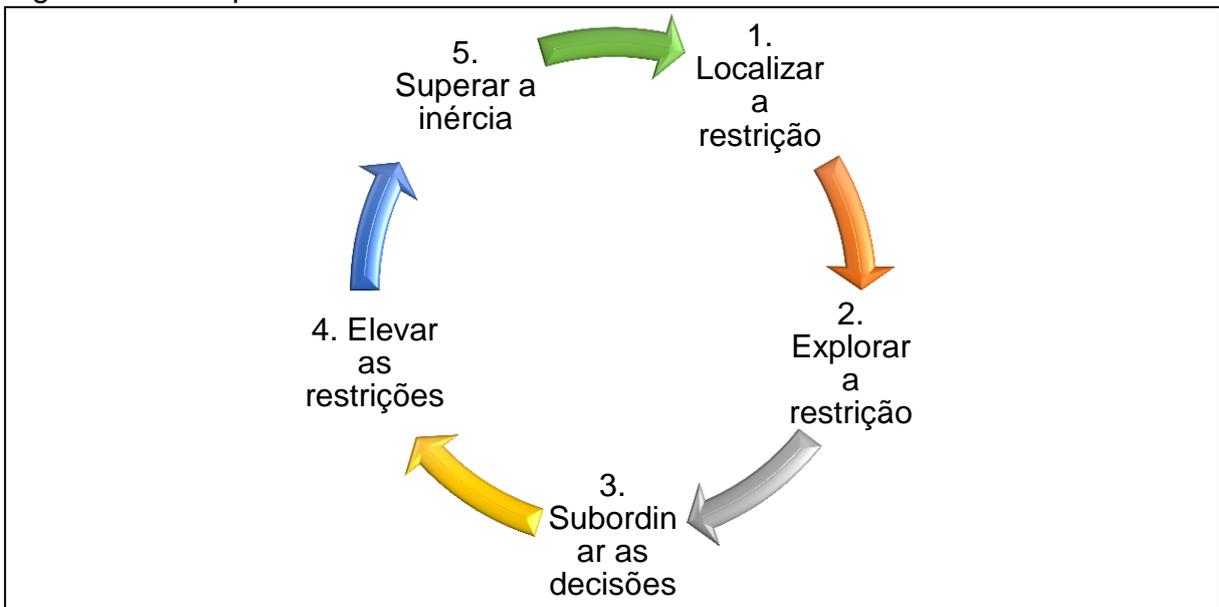
2.6.2.5 Método de TOC

Este método parte do princípio que a maioria do problema que as organizações vivem trata-se do fator restrição. Neste contexto, Rezende et al. (2012 apud SOUZA 2005) afirma que “a premissa básica da TOC é gerenciar a partir das limitações (restrições) apresentadas pelo sistema (empresa) focalizando como objetivo econômico máximo a meta da empresa que se resume em “ganhar dinheiro””. Entende-se por restrições o fator que limita o desempenho da organização, ou seja, algo que a empresa não tenha o suficiente. Podem ser encontradas restrições de política, composta por regulamento da empresa, e restrições físicas está relacionada com o mercado e capacidade produtiva (ALEIXO; SEGRETI, 2004; BORNIA, 2010).

Conforme Bornia (2010) após localizar o gargalho, deve ser explorada sua capacidade, pois o desempenho da restrição (gargalho) influenciara na atuação

de toda a empresa. Após acabar com a restrição inicia-se um novo ciclo, tendo início com o aumento da produção, posteriormente localizando outro gargalho. Então, volta-se ao início do ciclo, cuidando para não aparecer restrições com normas da empresa. Em busca de melhorias continua e competitividade organizacional, este ciclo é repetido de modo indefinido. Segundo o autor estes princípios constituem os passos da TOC, conforme figura 7.

Figura 7: Cinco passos da TOC



Fonte: Adaptado de Bornia (2010).

Primeiramente deve-se localizar o gargalho que limita o desempenho da empresa. Posteriormente é preciso explorar a restrição, deve-se tirar o máximo de proveito das restrições, em busca do melhor desempenho do sistema. Após subordinar todas as decisões à anterior, todos os recursos devem estar trabalhando em conjunto, tendo como objetivo não gerar estoques intermediários. Elevar as restrições procura-se aumentar a capacidade dos recursos restritivos. E, se os casos anteriores à restrição for quebrada, deve-se iniciar novamente os passos, voltando da primeira etapa (BORNIA, 2010).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Gerhardt e Silveira (2009, p. 12) conceituam metodologia como “o estudo da organização, dos caminhos a serem percorridos, para realizar uma pesquisa ou um estudo, ou para se fazer ciência”. Oliveira (1999, p. 57) contribui destacando que o “método deriva da metodologia e trata do conjunto de processos pelos quais se torna possível conhecer uma determinada realidade, produzir determinado objeto ou desenvolver certos procedimentos ou comportamentos”.

Neste contexto, método é o caminho que o pesquisador irá percorrer em busca do conhecimento, para obter explicações e soluções para os problemas encontrados. Por isso neste capítulo serão abordados os caminhos para a elaboração da pesquisa, por exemplo, o delineamento da pesquisa, definição do contexto de estudo, técnica e análise das coletas dos dados, limitações do estudo e síntese da pesquisa.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Com base nos objetivos específicos propostos, a pesquisa realizada foi classificada quanto aos fins como descritiva, em relação aos meios é considerada pesquisa de campo e documental.

Na pesquisa descritiva, segundo Andrade (2005, p.124) os fatos são “observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador”. Neste tipo de pesquisa não há intervenção do pesquisador, apenas realiza a coleta dos dados para que haja a análise e apresentação dos resultados obtidos (JUNG, 2004).

Os meios de investigação a serem utilizados nesta pesquisa serão classificados como pesquisa documental e de campo. É chamada pesquisa de campo, a pesquisa onde a coleta de dados é realizada no ambiente a ser pesquisado, o pesquisador se locomove até o local estudado para coletar as informações necessárias para alcançar os objetivos (GONSALVES, 2001). Neste contexto, Andrade (2001, p. 127) contribui que a pesquisa de campo “é denominada porque a coleta de dados é efetuada “em campo”, onde ocorrem espontaneamente os fenômenos, uma vez que não há interferência do pesquisado sobre elas”. A

pesquisa de campo será aplicada neste estudo, pois a acadêmica irá se locomover até o ambiente para obter informações sobre receita operacional, preço praticado, tempo de cada serviço prestado, e demais informações necessárias para atingir o objetivo proposto.

Segundo, Gil (1996, p.51) a pesquisa documental “[...] vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Neste contexto o pesquisador faz a coleta de informações necessárias para a pesquisa diretamente em documentos, escritos ou não, que são denominados como fonte primária (LAKATOS; MARCONI, 2005). Sendo assim, foram coletados dados internos da organização, para posteriormente transferir os dados para planilhas resultando em dados que serão apresentados para a empresa.

3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA DO ESTUDO

A empresa em estudo trata-se de um salão de beleza, iniciou seu funcionamento em 19 de agosto de 2000, está atendendo a 16 anos ano mercado, localizado no município de Criciúma, SC.

O estabelecimento trabalha no ramo da beleza, prestando serviços de corte, tintura, hidratação, maquiagem, depilação, penteados, manicure e pedicure. Trabalha com uma variedade de produtos das diferentes marcas disponíveis no mercado, tendo como principal objetivo a satisfação do cliente.

Na empresa trabalha a proprietária e uma auxiliar que realizam as atividades pertinentes. Os dias para atendimento pré-definido é de terça-feira a sábado. Seu público alvo são as moradoras do bairro e das localidades próximas.

3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados ocorre em campo, onde o pesquisador busca as informações necessárias para responder os objetivos propostos de seu estudo. Esta etapa exige maior tempo e comprometimento por parte do pesquisador para que os dados sejam coletados e interpretados (OLIVEIRA, 1999). Neste contexto, Lakatos; Marconi (p. 18, 2008) contextualizam que “é uma tarefa cansativa e toma, quase

sempre, mais tempo do que espera. Exigem do pesquisador paciência, perseverança e esforço pessoal, além do cuidadoso registro dos dados”.

Em busca por respostas para o presente estudo, a pesquisa utilizou fontes de dados secundários. Os dados secundários são aqueles foram coletados para outro propósito, mas estão à disposição do pesquisador (MATTAR, 2012).

Desde modo a coleta foi realizada mediante sistema do salão de beleza, referente aos meses de Abril a Julho de 2016. Os indicadores coletados foram receita operacional, custos fixos, custo variável, tempo médio de realização de cada serviço.

3.4 PLANO ANÁLISE DOS DADOS

Este tipo de pesquisa tem como característica a precisão e a confiabilidade das informações para realizar as análises estatísticas (MORESI, 2003). Neste contexto, Santos; Candeloro (2006, p.72) complementam “a pesquisa de natureza quantitativa é a quem tem objetivo de mensurar algumas variáveis, transformando os dados alcançados em ilustrações como, tabelas, gráficos ou figuras”. Após análise, as informações relevantes serão adicionadas no programa Microsoft Excel transformando-as em tabela e/ou gráficos, para um melhor diagnóstico dos dados.

4 ANÁLISE DOS DADOS DA PESQUISA

A empreendedora iniciou as atividades do salão de beleza há 16 anos, atendendo em um bairro localizado no município de Criciúma, SC. Seu perfil de clientes são principalmente moradores do bairro em que está localizado e das proximidades. No estabelecimento trabalha duas funcionárias, sendo uma a proprietária e uma auxiliar que realizam todos os serviços no horário de atendimento estabelecido de terça-feira a sábado das 8:00h as 19:00h, tendo o horário da 12:00h as 13:00h de intervalo.

A partir dos objetivos propostos, neste capítulo serão apresentados os resultados da pesquisa. Os dados foram coletados no período de abril a julho de 2016. Todos os dados coletados estão disponíveis no apêndice. Para não expor os dados reais, os valores foram multiplicados por um algoritmo.

4.1 ANÁLISE GERAIS DOS CUSTOS E DESPESAS

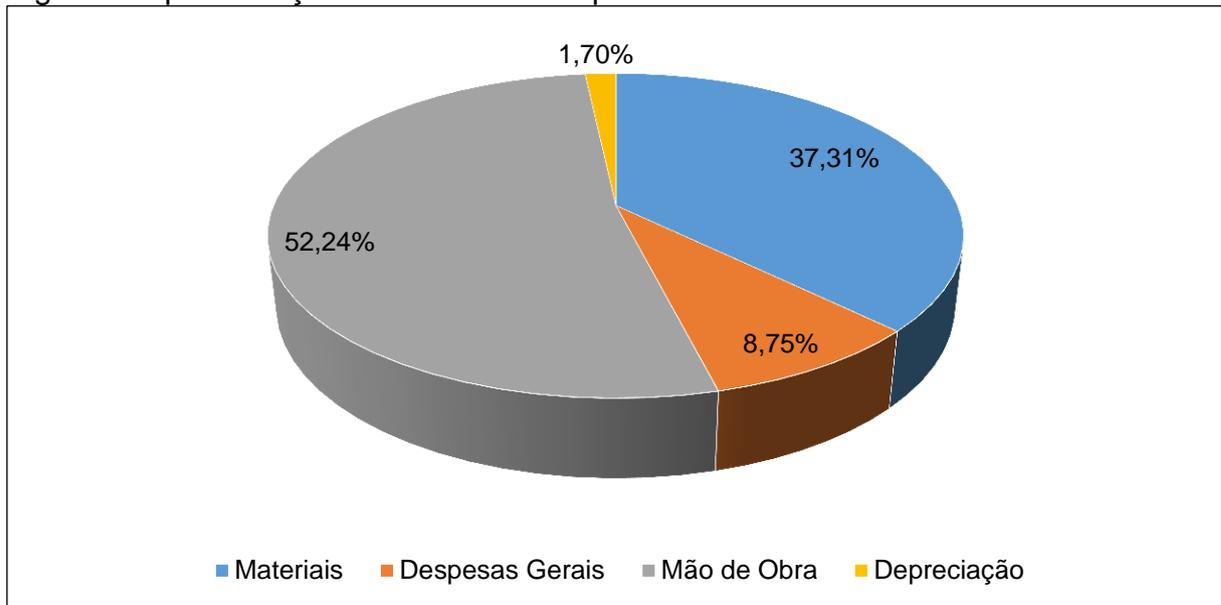
Com o intuito de responder o primeiro objetivo específico proposto, a tabela 5 apresenta os valores relativos aos meses analisados e a média mensal, sendo eles: materiais, despesas gerais, mão de obra e depreciação. A representação em percentual está relacionado ao custo total. Para melhor visualização a figura 8 apresenta graficamente a participação de cada grupo nos custos e despesas totais.

Tabela 5: Apresentação dos custos e despesas

Custos e Despesas	Média Mensal	%	Abr./16	Mai./16	Jun./16	Jul./16
Materiais	1.285,48	37,31	1.334,20	1.118,00	1.207,20	1.482,50
Despesas Gerais	301,52	8,75	300,47	337,08	287,64	280,87
Mão de Obra	1.800,00	52,24	1.800,00	1.800,00	1.800,00	1.800,00
Depreciação	58,66	1,70	58,66	58,66	58,66	58,66
Custo Total	3.445,65	100,00	3.493,33	3.313,74	3.353,50	3.622,03

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Figura 8: Apresentação dos custos e despesas



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Pode-se observar que os custos com maior relevância é a mão de obra que equivale a 52,24% do custo total da organização. A mão de obra corresponde ao valor base do pró-labore da proprietária e o da funcionária que auxilia nos serviços. Destacam-se também os custos com matérias que equivale 37,31%. Na sequência as despesas gerais compostas por água, energia, telefone, internet, IPTU. Por último os custos com depreciação com 1,70% equivalente ao desgaste do imobilizado da empresa.

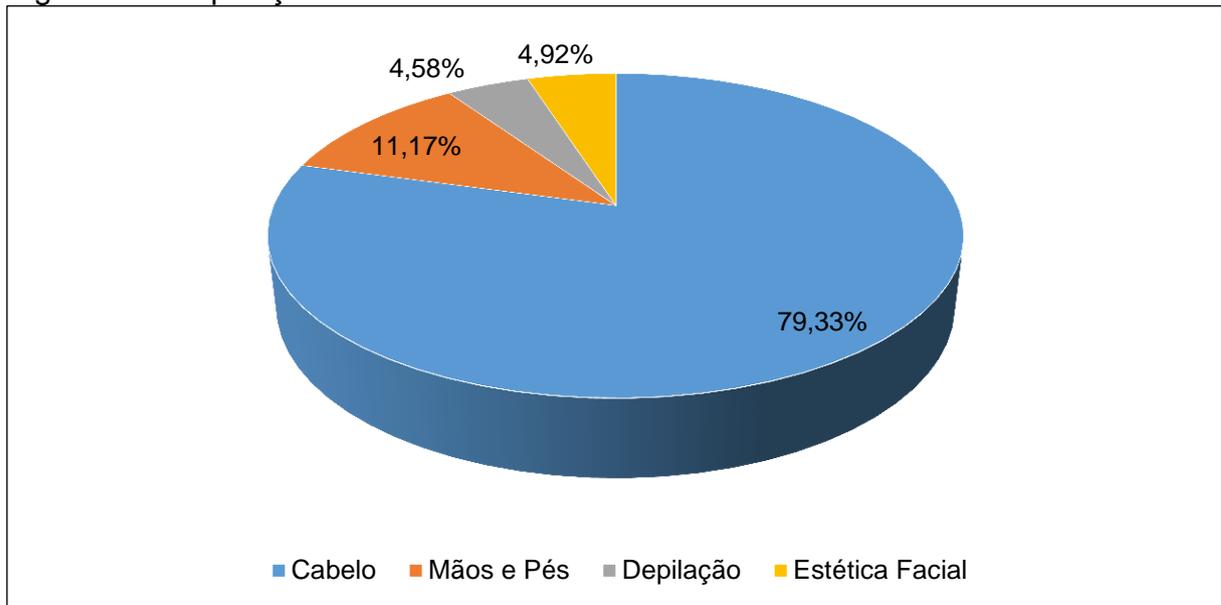
Para melhor visualização, na tabela 6 estão desmembrados os componentes da categoria de materiais.

Tabela 6: Composição dos materiais

Materiais	Média	%
Cabelo	1.019,75	79,33
Manicure e Pedicure	143,60	11,17
Depilação	58,85	4,58
Estética Facial	63,28	4,92
Total dos materiais	1.285,48	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Figura 9: Composição dos materiais



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A composição dos materiais equivale aos produtos utilizados na prestação dos serviços. Como pode-se perceber, o item com maior destaque é de materiais com cabelo representando 79,33% das despesas composto por produtos como, suplemento capilar, shampoo, mascara, spray fixador, finalizador, etc. Seguindo com as despesas referentes aos serviços de manicure e pedicure correspondendo a 11,17%, composta por esmaltes, removedores, lixa de unha, etc., e por último a estética facial e depilação com 4,92 e 4,58% do total das despesas compostas por cera para depilação, e produtos para maquiagem facial.

4.1.1 Custos fixos e variáveis

Nesta seção serão apresentados os custos fixos, independente do volume de produção ou quantidade de serviços prestados da organização terá que honrar com os compromissos e os custos variáveis, são os que alteram de acordo com a produção e sua representatividade em relação a receita operacional (WERNKE, 2004).

Tabela 7: Custo fixo e variável

	Média	%	Abr./16	Mai./16	Jun./16	Jul./16
Receita Operacional	4.596,00	100,00	4.565,00	4.260,00	4.530,00	5.029,00
Custos Variáveis	1.561,24	33,97	1.608,10	1.373,60	1.479,00	1.784,24
Custos Fixos	2.160,18	47,00	2.159,13	2.195,74	2.146,30	2.139,53

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Para melhor compreender a composição dos custos fixos e variáveis, no quadro 2 segue detalhadamente os itens que compõe classificado por categorias.

Quadro 2: Composição dos custos fixos e variáveis

(continua)

INDICADORES	Média	%	Abr/2016	Mai/2016	Jun/2016	Jul/2016
CUSTOS VARIÁVEIS	1.561,24	33,97	1.608,10	1.373,60	1.479,00	1.784,24
Materiais	1.285,48	27,97	1.334,20	1.118,00	1.207,20	1.482,50
<u>CABELO</u>	1.019,75	22,19	1.012,90	914,10	878,10	1.273,90
Suplemento Capilar	112,13	2,44	149,50	149,50	-	149,50
Produto Botox	79,90	1,74	159,80	-	-	159,80
Shampoo	134,85	2,93	179,80	89,90	89,90	179,80
Mascara	119,85	2,61	159,80	159,80	-	159,80
Finalizador	39,90	0,87	79,80	-	-	79,80
Tinta	98,35	2,14	74,50	95,40	74,50	149,00
Fluído Restaurador	15,00	0,33	-	60,00	-	-
Spray Fixador	59,93	1,30	79,90	-	79,90	79,90
Luva	17,50	0,38	-	35,00	-	35,00
Kit Progressiva	89,75	1,95	-	-	179,50	179,50
Kit Definitiva	162,25	3,53	-	324,50	324,50	-
Oxidantes	14,00	0,30	28,00	-	28,00	-
Papel Alumínio	76,35	1,66	101,80	-	101,80	101,80
<u>MANICURE E PEDICURE</u>	143,60	3,12	134,50	143,90	142,30	153,70
Esmalte	17,68	0,38	22,50	9,00	24,50	14,70
Removedor de esmalte	32,00	0,70	32,00	32,00	32,00	32,00
Algodão	18,00	0,39	18,00	18,00	18,00	18,00
Lixa de unha	35,00	0,76	35,00	35,00	35,00	35,00
Pó hemostático	5,73	0,12	-	22,90	-	-
Saco descartável - Pé e Mão	33,75	0,73	27,00	27,00	27,00	54,00
Óleo de Banana	1,45	0,03	-	-	5,80	-
<u>DEPILAÇÃO</u>	58,85	1,28	70,20	60,00	70,20	35,00
Cera Depilação	35,00	0,76	35,00	35,00	35,00	35,00

Quadro 2: Composição dos custos fixos e variáveis

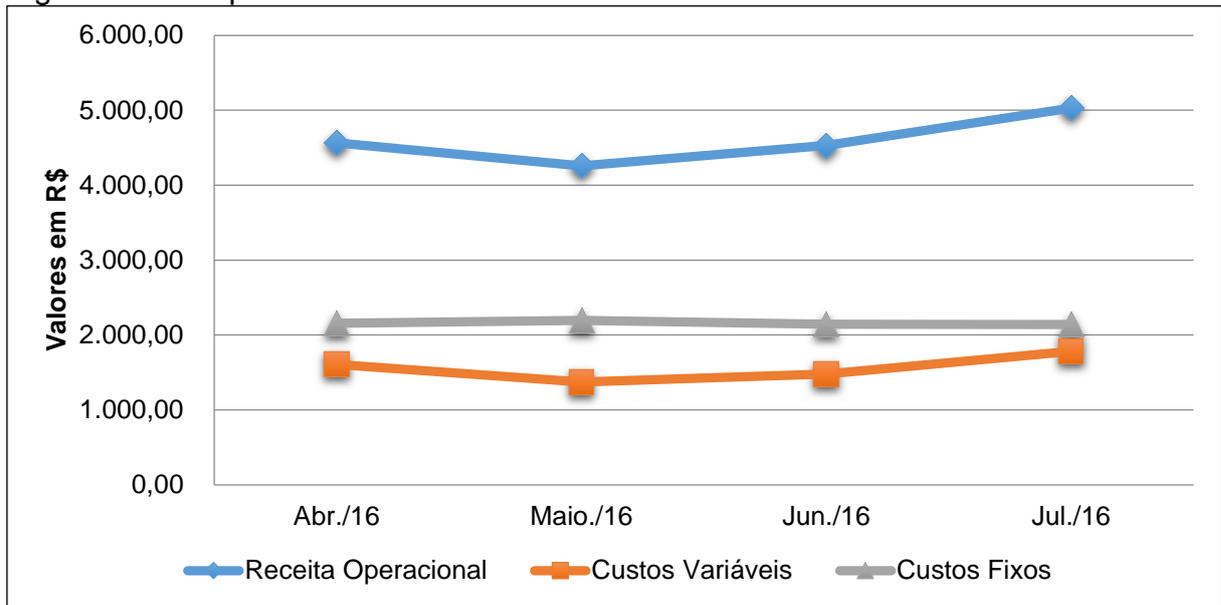
(conclusão)

INDICADORES	Média	%	Abr/2016	Mai/2016	Jun/2016	Jul/2016
Papel Depilação	17,60	0,38	35,20	-	35,20	-
Óleo de Depilação	6,25	0,14	-	25,00	-	-
<u>ESTÉTICA FACIAL</u>	63,28	1,38	116,60	0,00	116,60	19,90
Paleta Maquiagem	19,95	0,43	39,90	-	39,90	-
Esponja Gota	14,93	0,32	19,90	-	19,90	19,90
Batom	10,95	0,24	21,90	-	21,90	-
Base	17,45	0,38	34,90	-	34,90	-
<u>ISS</u>	275,76	6,00	273,90	255,60	271,80	301,74
<u>CUSTOS FIXOS</u>	2.160,18	47,00	2.159,13	2.195,74	2.146,30	2.139,53
<u>Despesas Gerais</u>	301,52	6,56	300,47	337,08	287,64	280,87
Água	68,48	1,49	67,31	75,35	62,47	68,78
Energia	118,14	2,57	118,26	146,83	110,27	97,19
Telefone e Internet	99,90	2,17	99,90	99,90	99,90	99,90
IPTU	15,00	0,33	15,00	15,00	15,00	15,00
<u>Mão de Obra</u>	1.800,00	39,16	1.800,00	1.800,00	1.800,00	1.800,00
Salário (ajudante)	300,00	6,53	300,00	300,00	300,00	300,00
Pró-labore	1.500,00	32,64	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00
<u>Depreciação</u>	58,66	1,28	58,66	58,66	58,66	58,66

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Os custos fixos são compostos pela mão de obra, as despesas gerais, e depreciação, constituem 47% da receita operacional da empresa (R\$ 2.160,18), enquanto os custos variáveis representam 33,97% do receita operacional (R\$ 1.561,24), sendo composto por materiais e impostos sobre serviços (ISS). Conforme figura 10 observa-se os custos fixos e variáveis em relação com a receita operacional da empresa.

Figura 10: Comportamento dos custos fixos e variáveis



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Os custos variáveis oscilam acompanhando o aumento da receita operacional nota-se quanto maior o receita operacional dos serviços prestados, maior os custos variáveis do período. Enquanto os custos fixos apresentam poucas oscilações relacionadas a receita operacional.

4.2 ANÁLISE DO CUSTO, VOLUME E LUCRO

Nesta seção será apresentado o comportamento da receita operacional em relação aos custos fixos, margem de contribuição e ponto de equilíbrio em R\$, tendo como propósito atender o segundo objetivo proposto intitulado em calcular indicadores gerenciais e o resultado operacional.

Os custos fixos se mantem estável independente da quantidade de serviços prestados; a margem de contribuição saldo entre custos variável menos receitas que irá contribui para cobrir os custos fixos; e o ponto de equilíbrio informa a quantidade de o estabelecimento deverá prestar de serviços para cobrir os custos e não obter prejuízo (SEBRAE, 2016; FERREIRA, 2007).

A tabela 8 apresenta os valores mensais da receita operacional, margem de contribuição, custos fixos, ponto de equilíbrio e resultado operacional, a figura 11 apresenta graficamente o comportamento destes índices no período.

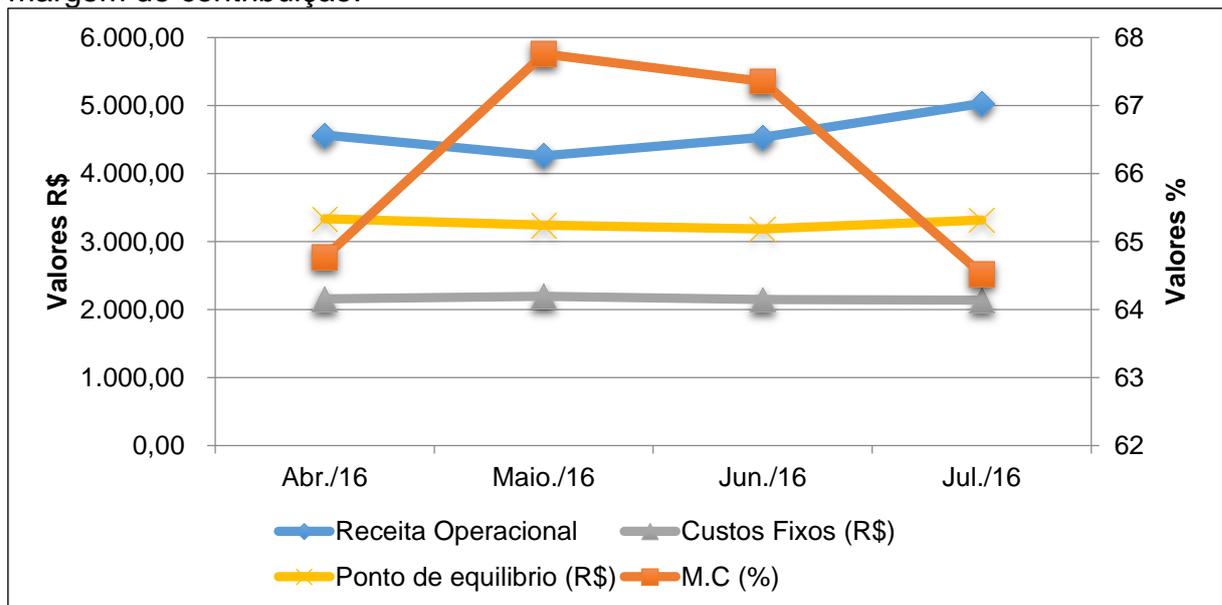
Tabela 8: Comportamento da receita operacional, custo fixo, ponto de equilíbrio, margem de contribuição e lucratividade.

Indicadores	Média	Abr./16	Mai./16	Jun./16	Jul./16
Receita Operacional	4.596,00	4.565,00	4.260,00	4.530,00	5.029,00
M.C (R\$)	3.034,77	2.956,90	2.886,40	3.051,00	3.244,76
M.C (%)	66,10	64,77	67,76	67,35	64,52
Custos Fixos (R\$)	2.160,18	2.159,13	2.195,74	2.146,30	2.139,53
Ponto de equilíbrio (R\$)	3.269,20	3.333,37	3.240,67	3.186,74	3.316,02
Resultado Operacional	874,59	797,77	690,66	904,70	1.105,23
Lucratividade	19,03	17,48	16,21	19,97	21,98

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

O resultado operacional foi obtido com os custos fixos e variáveis, conotando o princípio de custeio integral. Este princípio contempla todos os custos apropriados aos serviços prestados (GARRISON, NOREEN e BREWER, 2013).

Figura 11: Comportamento da receita operacional, custo fixo, ponto de equilíbrio e margem de contribuição.



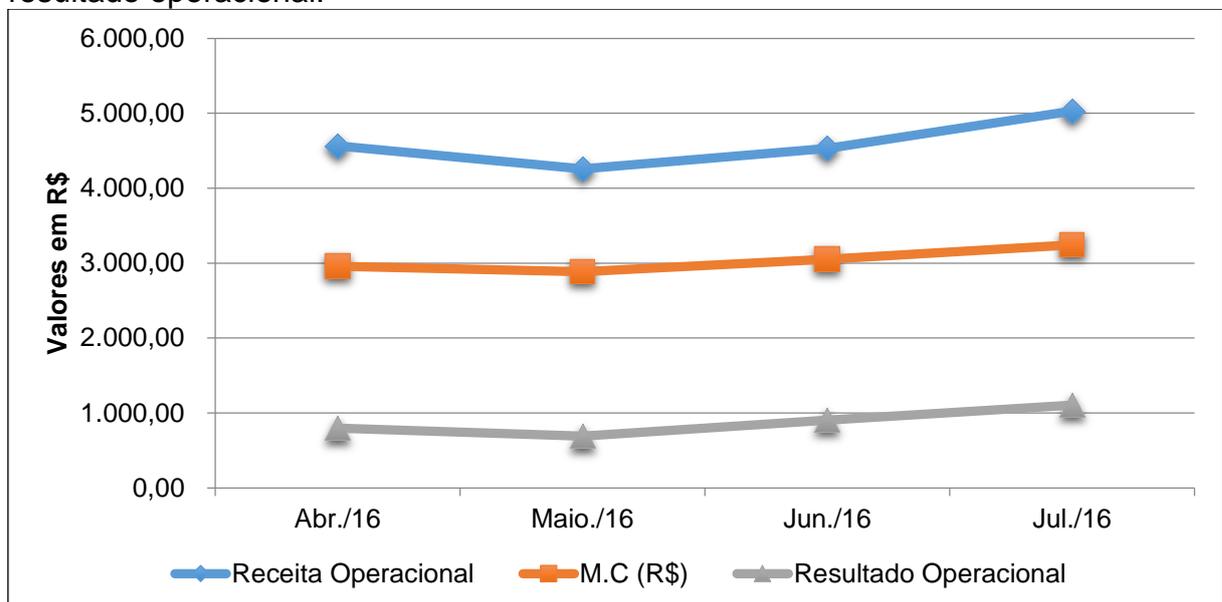
Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Ao analisar o ponto de equilíbrio é possível observar que o volume da receita operacional necessário para que a empresa trabalhe sem prejuízo é alto, ficando em média mensal R\$3.269,20, e a receita operacional em média R\$4.596,00. Vale ressaltar que o ponto de equilíbrio, é o nível de prestação de serviços que empresa terá que realizar para que seu lucro seja nulo (LEONE, 1998). O PE no mês de Abril e Julho subiu em relação aos demais meses tendo que os

custos (fixos e variáveis) também tiveram um considerável aumento devido a receita operacional nos respectivos meses.

A margem de contribuição em percentual nota-se um elevado índice, a média ficou em 66,10%, e em valores monetários a média da margem de contribuição ficou em R\$3.034,77. É possível verificar que a margem de contribuição acompanha a receita operacional e o custo fixo se mantem praticamente estável. Na figura 12 apresenta-se o comportamento da receita operacional, margem de contribuição, custos fixos e resultado operacional.

Figura 12: Comportamento da receita operacional, margem de contribuição e resultado operacional.



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Através do gráfico de linhas é possível observar que o mês de Julho obteve a melhor receita operacional R\$ 5.029,00, respectivamente a melhor margem de contribuição R\$ 3.244,76. Analisando o resultado operacional, a empresa obteve resultado positivo apresentando saldo médio R\$ 874,59. Nos meses analisados, o melhor resultado operacional foi no mês de Julho, ficando com R\$ 1.105,23, consequência da alta receita operacional do mês. Já o pior mês foi Maio R\$ 690,66, reflexo da baixa receita operacional do período.

4.3 ANÁLISE DA TAXA DE UTILIZAÇÃO DOS SERVIÇOS

Apesar de o resultado operacional ser positivo, tornando o negócio viável operacionalmente, porém com baixa atratividade visto o valor médio de resultado operacional de R\$ 598,83, propõe-se ações para aumentar a taxa de atratividade do estabelecimento que consequentemente irá aumentar o resultado operacional congruente com o terceiro e quarto objetivo específico de analisar a taxa de utilização dos atendimentos e propor ações de melhorias de resultado operacional. Para atender esse objetivo, será utilizado o conceito de análise de taxa de serviços, buscando identificar possíveis gargalos e incrementar o resultado operacional baseado na filosofia do método de custeio de teoria das restrições de Bornia, 2010.

Nesta seção será apresentado o percentual de utilização da empresa, relacionado aos dias da semana e meses analisados. Segundo Menezes (2010) o mau gerenciamento da capacidade pode gerar problemas organizacionais, afetando diretamente no desempenho da empresa, causando ociosidade e consequentemente influenciando no resultado operacional.

De acordo com a tabela 9, pode-se observar as taxas de eficiência e a média total por dias da semana. A pesquisa deu-se nos meses de Abril a Julho de 2016, onde o menor e maior índice de eficiência ocorreu no mês de Abril correspondendo a 12,66% na quarta-feira, o melhor resultado foi no sábado com e 28,68%.

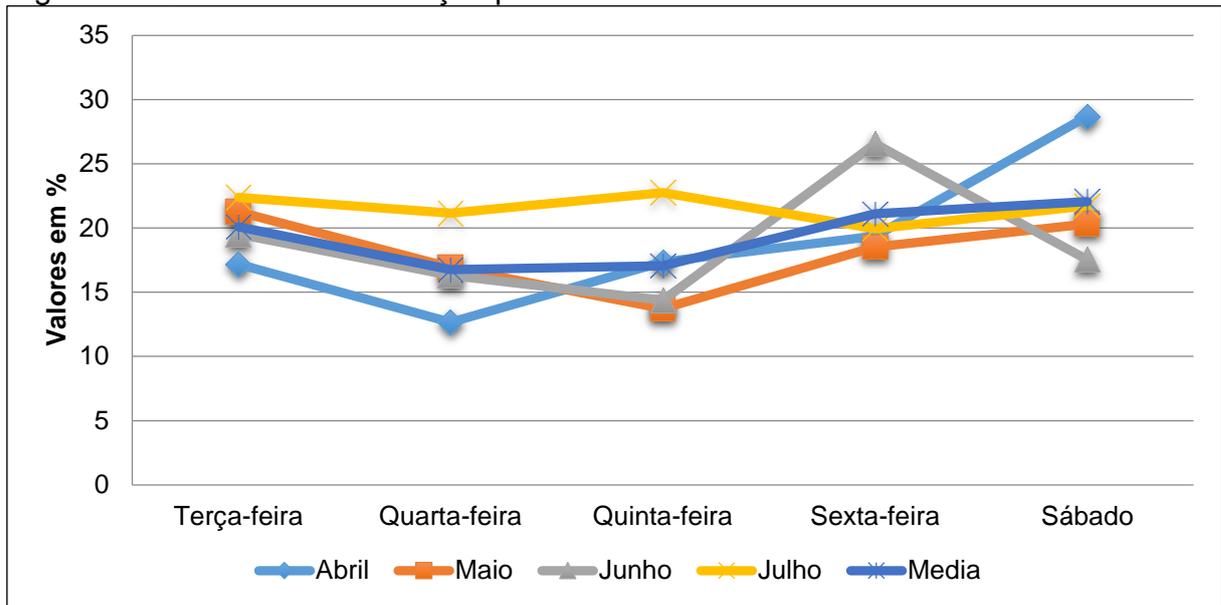
Tabela 9: Eficiência dos serviços prestados nos meses analisados

Dia da Semana Mês	Terça-feira	Quarta-feira	Quinta-feira	Sexta-feira	Sábado
Abril	17,19%	12,66%	17,36%	19,38%	28,68%
Maio	21,25%	16,93%	13,72%	18,52%	20,31%
Junho	19,51%	16,31%	14,38%	26,56%	17,53%
Julho	22,38%	21,16%	22,74%	19,93%	21,74%
Média	20,08%	16,76%	17,05%	21,10%	22,07%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Para melhor análise, a figura 13 apresenta o comportamento destes índices.

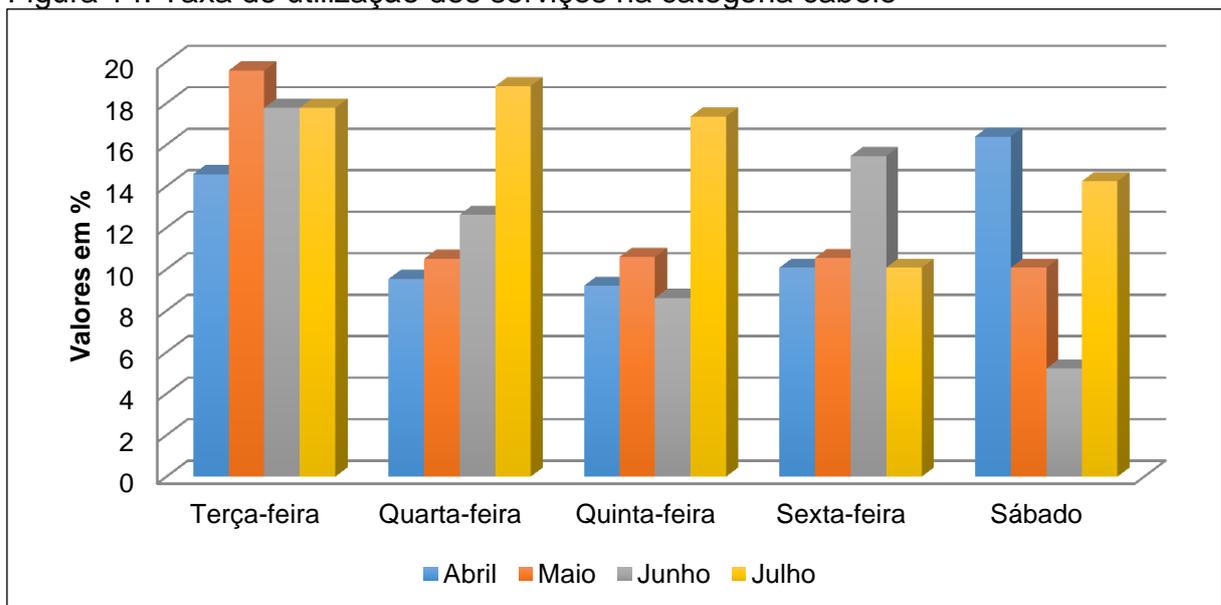
Figura 13: Eficiência dos serviços prestados nos meses analisados



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Para calcular a eficiência, foi realizada a soma das horas trabalhadas por dia dividido pela quantidade de dias relativo ao mês. De acordo com a figura 13, nos meses analisados a empresa teve aumento na sexta-feira e nos sábado exceto o mês de Junho que ocorreu um aumento significado na sexta-feira e no sábado uma queda na eficiência. Considerando os serviços com cabelo os mais procurando no estabelecimento, na figura 14 pode-se observar a taxa de utilidade desta categoria.

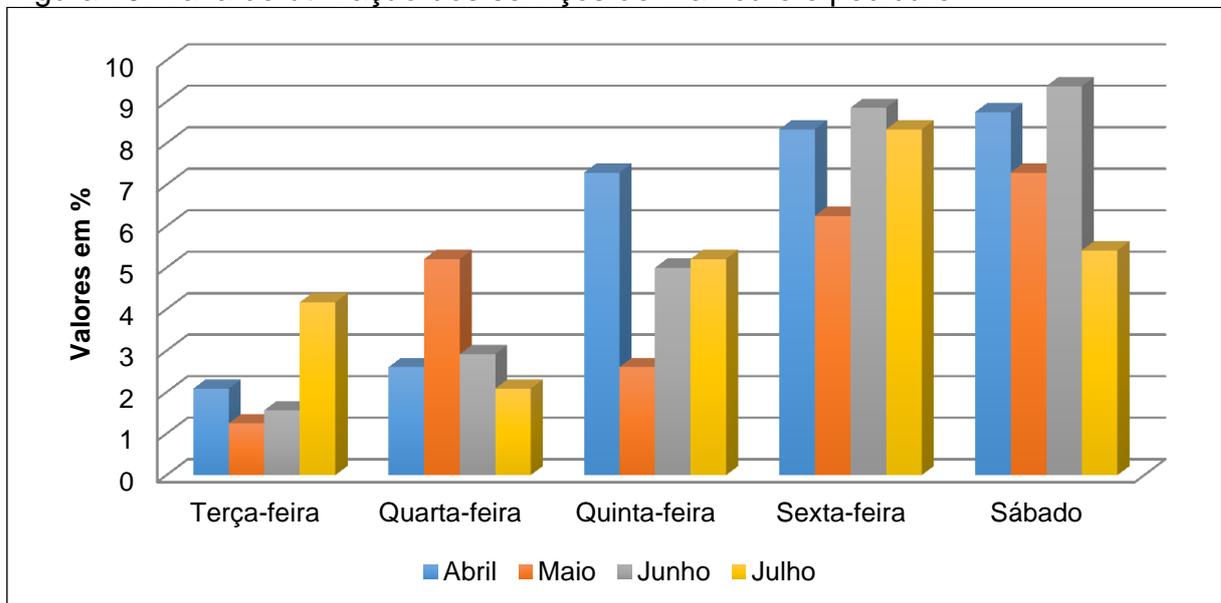
Figura 14: Taxa de utilização dos serviços na categoria cabelo



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Conforme o gráfico de barras é possível visualizar que os dias com melhor índice foram no mês de julho, tendo o melhor desempenho na quarta-feira 18,82% e quinta-feira 17,36%. No mês de junho ocorreu queda no sábado e um elevado índice na sexta-feira. Observando os atendimentos neste período, apêndice C, observou que neste mês o salão de beleza realizou atendimentos que tendem a ser mais demorados na sexta-feira influenciando na eficiência, e prestou serviços que necessitam de menor tempo para a execução no sábado, conforme a figura 15, os serviços de manicure e pedicure tiveram um aumento significativo no referido mês 9,38%.

Figura 15: Taxa de utilização dos serviços de manicure e pedicure



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

De acordo com o gráfico dos serviços de manicure e pedicure é possível constatar oscilação na taxa de eficiência, aumentando gradativamente conforme dias da semana.

Por meio da análise de taxa de utilização obtida nos gráficos anteriores observou-se baixo nível de eficiência, influenciando no resultado operacional. Com base nisto, conforme quadro 3, foi realizado uma análise para constatar o período onde ocorre maior fluxo de atendimento, verificando o tempo ocioso para propor ações de melhoria no resultado operacional baseado no aumento da demanda. De acordo com Figueiredo (2001 p. 01) a demanda "é influenciada por fatores tais como preços praticados pelas empresas do setor, publicidade, nível de atividade econômica, necessidades momentâneas do cliente, acessibilidade do serviço, etc".

Quadro 3: Eficiência por hora trabalhada

Dia da Semana Horário	Terça-feira	Quarta-feira	Quinta-feira	Sexta-feira	Sábado
8:00	0	0	100%	100%	100%
9:00	0	0	0	0	50%
10:00	0	0	0	0	0
11:00	0	0	0	0	0
12:00	0	0	0	0	0
13:00	100%	100%	100%	50%	100%
14:00	0	0	0	0	50%
15:00	0	0	50%	0	50%
16:00	0	0	0	50%	50%
17:00	50%	50%	100%	50%	100%
18:00	50%	50%	0	100%	50%
19:00	100%	100%	50%	100%	50%
Média Semanal	25,00%	25,00%	33,33%	37,50%	50,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Considerando a análise da eficiência e tempo disponível, identificou-se que a ociosidade no período da manhã de terça a sexta-feira é o gargalo no estabelecimento. Visto que está inatividade afeta diretamente em sua receita operacional sugere-se que a proprietária crie ações para preencher o tempo disponível, por exemplo, cartão fidelidade para as clientes que marcarem atendimentos de terça a quinta-feira entre os horários das 08:00h às 11:00h ganharão um serviço grátis a cada três atendimentos ou descontos em serviços selecionados nestes respectivos dias e horários. Outra oportunidade de incrementar o resultado operacional, atraindo maiores clientes, é por meio de *sites* de descontos que são ótimas opções para divulgação do negócio e contemplação de novos clientes.

5 CONCLUSÃO

Para que as empresas se mantenham competitiva no mercado é necessário ter conhecimento das informações gerenciais. A gestão de custos se faz importante nas organizações com informações que auxiliam os gestores no processo decisório para obter melhores resultados financeiros. Por meio das informações gerenciais o administrador terá conhecimento da situação financeira do negócio, podendo tomar a melhor decisão para incrementar seu resultado operacional através de melhorias organizacionais.

Visto que a proprietária não possuía conhecimento financeiro, o objetivo desta pesquisa foi analisar os resultados operacionais do estabelecimento. A pesquisa foi concretizada utilizando dados internos da empresa, fornecidos pela proprietária no período de Abril de 2016 a Julho de 2016.

Com o objetivo de adquirir conhecimento sobre o tema estudado, na fundamentação teórica sobre gestão de custos foram abordados tópicos como, conceitos básicos de custos, custos fixos e variáveis, custos diretos e indiretos, margem de contribuição, ponto de equilíbrio, princípios e sistemas de custos, e formação de preço.

Após a compreensão do assunto, foi realizada a coleta de dados e posteriormente elaborado planilhas para atingir os objetivos propostos. Deste modo foi identificada a receita operacional, os custos fixos e variáveis, margem de contribuição, ponto de equilíbrio, resultado operacional e taxa de utilização dos serviços prestados referente ao período analisado.

Por meio da coleta de dados foi possível elaborar a análise dos indicadores, o custo fixo mensal médio é de R\$ 2.160,18. Este custo é composto por mão de obra, despesas gerais e depreciação. O índice com maior representatividade é mão de obra 52,24% seguindo pelos custos com matérias 37,31% dos custos totais. Os custos variáveis acompanha a receita operacional, oscilando de R\$ 1.784,24 a R\$ 1.373,60 formado pela matéria prima utilizada na prestação dos serviços e ISS que corresponde 6% da receita operacional.

O ponto de equilíbrio obteve média mensal de R\$3.269,20 e a margem de contribuição com o melhor resultado foi no mês de junho R\$ 3.244,76 visto que também obtive a melhor receita operacional. Esses índices foram atingidos em todos os meses analisados.

A pesquisa permitiu mensurar o tempo ocioso e a taxa de utilização dos serviços. A melhor taxa de utilização deu-se no mês de Abril com 28,68% no sábado e o pior índice ocorreu na quarta-feira 12,66% do respectivo mês. A eficiência média do salão de beleza apresenta-se o melhor desempenho na sexta-feira e sábado, representando 21,10%, 22,07% respectivamente. Ao analisar uma semana de atendimentos foi possível observar que há ociosidade no período da manhã influenciando diretamente no resultado operacional.

O maior fluxo de atendimento ocorre no sábado, com os serviços de unha, penteados, maquiagem, e coloração de cabelo. Nos demais dias da semana a funcionária presta os serviços que demanda maior tempo para a execução, por exemplo, escova progressiva, botox capilar, luzes/reflexos.

Para próximas pesquisas recomenda-se a continuidade do monitoramento, mantendo atualizadas as planilhas desenvolvidas, inclusive para ajuste da estratégia recomendada para aumentar a taxa de ocupação em termos de resultado.

Por fim, este estudo mostrou-se relevante para a pesquisadora pelo aprendizado adquirido, relacionando as teorias aprendidas no decorrer da vida acadêmica e a prática vivenciada nas organizações.

REFERENCIAS

- ABIHPEC, M. & M. **HIGIENE E BELEZA: RETRAÇÃO HISTÓRICA**. 2016. Disponível em: <<https://www.abihpec.org.br/2016/01/higiene-e-beleza-retracao-historica/>>. Acesso em: 22 mar. 2016.
- _____. **MEIS DO MERCADO DE BELEZA CRESCEM 567% EM 5 ANOS**. 2015. Disponível em: <<https://www.abihpec.org.br/2015/04/meis-do-mercado-de-beleza-crescem-567-em-5-anos/>>. Acesso em: 20 abr. 2016.
- ALEIXO, A. C.; SEGRETI, J. B. **TEORIA DAS RESTRIÇÕES APLICAÇÃO DE SEUS CONCEITOS NA GESTÃO EMPRESARIAL DA INDÚSTRIA DE CALÇADOS**. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2004.
- ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 2005.
- ASSEF, R. **Guia prático de formação de preços**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- BEBER, S. J. N. et al. **Princípios de Custeio: uma nova abordagem**. XXIV ENEGEP, Florianópolis, SC, Anais..., Brasil, 2004.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- _____. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookmann, 2002.
- BRASIL, E. **Gestão de custos: como ter um bom controle financeiro**. 2015. Disponível em: <<https://endeavor.org.br/gestao-de-custos/>>. Acesso em: 26 mar. 2016.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preço: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2008.
- CARARETO, E. S. et al. **Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão**. **Revista de Economia da Ueg**, Anápolis, v. 2, n. 2, p.1-24, jul. 2006.
- COBARDI, E. C.; MACEDO, J. J. **Administração Estratégica de Custos**. IESDE, 2012
- CONSULTORIA, M. C. A. &. **Custos... estes desconhecidos**. 2005. Disponível em: <http://www.markup.srv.br/artigos_det.php?id=1>. Acesso em: 22 abr. 2016.
- DE MELLO KASPCZAK, M. C.; SCANDELARI, L.; DE FRANCISCO, A. C. **SISTEMA DE CUSTOS: IMPORTÂNCIA PARA TOMADA DE DECISÕES**.
- DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. **Gestão de Custo e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Gestão de Custo e Formação de Preços.** São Paulo: Atlas, 2009.

DUTRA, R. G. **Custos:** uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, J. A. Custos industriais: uma ênfase gerencial. **São Paulo: STS, 2007.**

FIGUEIREDO, Kleber. **Gestão da capacidade e da demanda em serviços logísticos:** parte 2. 2001. Disponível em: <<http://www.ilos.com.br/web/gestao-da-capacidade-e-da-demanda-em-servicos-logisticos-parte-2/>>. Acesso em: 13 out. 2016.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial.** AMGH Editora, 2013.

GERHARDT, T. E. ; SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa.** 2009. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2016.

GIL, A. C. **Projetos de Pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1996.

GONÇALVES, E. P. **Conversas sobre iniciação à pesquisa científica.** Editora Alínea, 2001.

GUIMARÃES NETO, O. **Análise de Custos.** Curitiba: Iesde, 2012.

JUNG, C. F. **Metodologia para pesquisa e desenvolvimento: aplicada a novas tecnologias, produtos e processos.** Excel Books, 2004.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia da pesquisa científica.** Rio de Janeiro: Fgv, 2005.

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

_____.; LEONE, R. J. G. **12 Mandamentos Da Gestão de Custos, Os.** FGV Editora, 2007.

_____. **Curso de contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 1998.

LONGUINHO, J. P. **Como Calcular o Preço de Venda Utilizando o Mark-up em Três Passos Simples.** 2015. Disponível em: <<http://euadministrador.com/como-calcular-o-preco-de-venda-utilizando-o-markup-em-tres-passos-simples/>>. Acesso em: 28 abr. 2016.

MACEDO, N. **Os objetivos e os tipos da gestão de custos.** 2013. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/academico/os-objetivos-e-os-tipos-da-gestao-de-custos/70883/>>. Acesso em: 29 mar. 2016.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2001.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de Marketing**: Edição Compacta. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MENEZES, Liziane. Gerenciamento de capacidade e demanda em operações de serviços: um estudo exploratório em uma central de atendimento ao cliente. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 30, 2010, São Carlos. **Artigo**. São Paulo: Enegep, 2010. p. 1 - 12.

MORESI, E. **Metodologia da Pesquisa**. 2003. 108 f. Tese (Doutorado) - Curso de Gestão do Conhecimento e Tecnologia da Informação, Universidade Católica de Brasília – Ucb, Brasília, 2003.

MOWEN, M. M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira, 2001

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica**: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. São Paulo: Pioneira, 1999. 320 p.

PADOVEZE, C. L. **Curso básico gerencial de custos**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

PADUA, K. L. **O Planejamento Financeiro e as Micro e Pequenas Empresas no Brasil**. 2010. Disponível em: <<http://www.arcos.org.br/artigos/o-planejamento-financeiro-e-as-micro-e-pequenas-empresas-no-brasil/#topo>>. Acesso em: 22 abr. 2016.

PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. 4. ed São Paulo: Atlas, 2005.

REBELATTO, D. **Projeto de investimento**. Editora Manole Ltda, 2004.

REZENDE, E. et al. Aplicação dos conceitos da teoria das restrições ao processo produtivo de uma indústria de doces: um estudo de caso. **IX SEGET: Resende**, 2012.

SANTOS, M. L. **Processos de Formação de Preços**. IESDE. 2009

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; PINHEIRO, P. **Fundamentos de gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, V.; CANDELORO, R. J. **Trabalhos acadêmicos**: Uma orientação para pesquisas e normas técnicas. Porto Alegre: Age, 2006.

SCHIER, C. U. C. **Gestão prática de custos**. Curitiba: Juruá, 2004.

_____. **Gestão de custos**. Curitiba: Ibpex, 2006.

SEBRAE. **Ponto de equilíbrio**. 2016. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/ponto-de->

equilibrio,67ca5415e6433410VgnVCM1000003b74010aRCRD>. Acesso em: 14 out. 2016.

SILVA, I. C.; JESUS, T. F. C.; PINHEIRO, T. **A importância da gestão de custos na elaboração do preço de venda.** 2013. Disponível em: <http://www.unoeste.br/site/enepe/2013/suplementos/area/Humanarum/Contábeis/A_IMPORTÂNCIA_DA_GESTÃO_DE_CUSTOS_NA_ELABORAÇÃO_DO_PREÇO_DE_VENDA.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2016.

SILVEIRA, L. M. **Gestão de custos nas pequenas empresas.** 2010. Disponível em: <http://www.der.mg.gov.br/images/TrabalhosAcademicos/lucia_monteiro_da_silveira.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2016.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas, exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL.** São Paulo: Atlas, 2007.

WALTTER J. **Sistema de custos.** 2015. Disponível em: <<http://www.estudoadministracao.com.br/ler/sistema-de-custos-conceito-artigo/>>. Acesso em: 03 maio 2016.

WERNKE, R. **Gestão de Custos.** Uma Abordagem Prática. Atlas. 2004

_____. **Gestão de custos no comércio varejista.** Curitiba: Juruá, 2011.

APÊNDICE

APÊNDICE A – Serviços prestados referente ao mês de Abril

Linha de Serviço		T	Terça-feira				Quarta-feira				Quinta-feira				Sexta-feira				Sábado			
			Receita de Vendas				Receita de Vendas				Receita de Vendas				Receita de Vendas				Receita de Vendas			
Cabelo		H	Qtde.	Un/R\$	Total/R\$	Total/H																
1	Coloração	00:50:00	5	45	225	04:10:00	2	45	90	01:40:00	1	45	45	00:50:00	5	45	225	04:10:00	4	45	180	03:20:00
2	Escova Simples	00:15:00		20	0	00:00:00		20	0	00:00:00		20	0	00:00:00	2	20	40	00:30:00	3	20	60	00:45:00
3	Escova Permanente	04:00:00		250	0	00:00:00	1	250	250	04:00:00		250	0	00:00:00		250	0	00:00:00		250	0	00:00:00
4	Escova Progressiva	02:00:00	3	120	360	06:00:00	1	120	120	02:00:00	2	120	240	04:00:00		120	0	00:00:00	1	120	120	02:00:00
5	Escova Botox	02:00:00		80	0	00:00:00	1	80	80	02:00:00	1	80	80	02:00:00	2	80	160	04:00:00	2	80	160	04:00:00
6	Luzes/Reflexo	01:40:00	2	70	140	03:20:00		70	0	00:00:00		70	0	00:00:00	1	70	70	01:40:00	1	70	70	01:40:00
7	Penteado	01:00:00		40	0	00:00:00		40	0	00:00:00	1	40	40	01:00:00		40	0	00:00:00	6	40	240	06:00:00
8	Corte Feminino	00:15:00	2	20	40	00:30:00	1	20	20	00:15:00	4	20	80	01:00:00	9	20	180	02:15:00	7	20	140	01:45:00
9	Corte Masculino	00:10:00		12	0	00:00:00		12	0	00:00:00		12	0	00:00:00		12	0	00:00:00	1	12	12	00:10:00
10	Hidratação	00:40:00		30	0	00:00:00		30	0	00:00:00		30	0	00:00:00		30	0	00:00:00		30	0	00:00:00
Sub-total			12		765	14:00:00	6		560	09:55:00	9		485	08:50:00	19		675	12:35:00	25		982	19:40:00
Mãos e pés																						
1	Manicure	00:30:00	2	12	24	01:00:00	2	12	24	01:00:00	7	12	84	03:30:00	8	12	96	04:00:00	13	12	156	06:30:00
2	Pedicure	00:30:00	2	12	24	01:00:00	3	12	36	01:30:00	7	12	84	03:30:00	12	12	144	06:00:00	8	12	96	04:00:00
Sub-total			4		48	02:00:00	5		60	02:30:00	14		168	07:00:00	20		240	10:00:00	21		252	10:30:00
Depilação																						
1	1/2 Perna	00:10:00	1	12	12	00:10:00	1	12	12	00:10:00		12	0	00:00:00	1	12	12	00:10:00	1	12	12	00:10:00
2	Perna Completa	00:20:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00
3	Axila	00:05:00		7	0	00:00:00		7	0	00:00:00		7	0	00:00:00		7	0	00:00:00		7	0	00:00:00
4	Virilha	00:10:00	1	12	12	00:10:00	2	12	24	00:20:00	1	12	12	00:10:00	2	12	24	00:20:00	1	12	12	00:10:00
6	Buço	00:05:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00	1	3	3	00:05:00
7	Sombrancelha	00:10:00	1	5	5	00:10:00		5	0	00:00:00		5	0	00:00:00		5	0	00:00:00	3	5	15	00:30:00
Sub-total			3		29	00:30:00	3		36	00:30:00	1		12	00:10:00	3		36	00:30:00	6		42	00:55:00
Estética Facial																						
1	Maquiagem	00:40:00	0	25	0	00:00:00	0	25	0	00:00:00	1	25	25	00:40:00	1	25	25	00:40:00	5	25	125	03:20:00
Sub-total			0		0	0	0		0	0	1		25	00:40:00	1		25	00:40:00	5		125	03:20:00

APÊNDICE B – Serviços prestados referente ao mês de Maio

Linha de Serviço		T	Terça-feira				Quarta-feira				Quinta-feira				Sexta-feira				Sábado			
			Receita de Vendas				Receita de Vendas				Receita de Vendas				Receita de Vendas				Receita de Vendas			
Cabelo		H	Qtde.	Un/R\$	Total/R\$	Total/H	Qtde.	Un/R\$	Total/R\$	Total/H	Qtde.	Un/R\$	Total/R\$	Total/H	Qtde.	Un/R\$	Total/R\$	Total/H	Qtde.	Un/R\$	Total/R\$	Total/H
1	Coloração	00:50:00	4	45	180	03:20:00	2	45	90	01:40:00	2	45	90	01:40:00	3	45	135	02:30:00	1	45	45	00:50:00
2	Escova Simples	00:15:00	1	20	20	00:15:00		20	0	00:00:00		20	0	00:00:00	2	20	40	00:30:00	4	20	80	01:00:00
3	Escova Permanente	04:00:00	1	250	250	04:00:00		250	0	00:00:00	1	250	250	04:00:00		250	0	00:00:00		250	0	00:00:00
4	Escova Progressiva	02:00:00	2	120	240	04:00:00	1	120	120	02:00:00		120	0	00:00:00		120	0	00:00:00		120	0	00:00:00
5	Escova Botox	02:00:00	2	80	160	04:00:00	2	80	160	04:00:00		80	0	00:00:00		80	0	00:00:00		80	0	00:00:00
6	Luzes/Reflexo	01:40:00	4	70	280	06:40:00	1	70	70	01:40:00	2	70	140	03:20:00	3	70	210	05:00:00	2	70	140	03:20:00
7	Penteado	01:00:00		40	0	00:00:00		40	0	00:00:00		40	0	00:00:00	1	40	40	01:00:00	3	40	120	03:00:00
8	Corte Feminino	00:15:00	5	20	100	01:15:00	3	20	60	00:45:00	4	20	80	01:00:00	7	20	140	01:45:00	6	20	120	01:30:00
9	Corte Masculino	00:10:00		12	0	00:00:00		12	0	00:00:00	1	12	12	00:10:00		12	0	00:00:00		12	0	00:00:00
10	Hidratação	00:40:00		30	0	00:00:00		30	0	00:00:00		30	0	00:00:00		30	0	00:00:00		30	0	00:00:00
Sub-total			19		1230	23:30:00	9		500	10:05:00	10		572	10:10:00	16		565	10:45:00	16		505	09:40:00
Mãos e pés																						
1	Manicure	00:30:00	2	12	24	01:00:00	5	12	60	02:30:00	3	12	36	01:30:00	7	12	84	03:30:00	10	12	120	05:00:00
2	Pedicure	00:30:00	1	12	12	00:30:00	5	12	60	02:30:00	2	12	24	01:00:00	5	12	60	02:30:00	4	12	48	02:00:00
Sub-total			3		36	01:30:00	10		120	05:00:00	5		60	02:30:00	12		144	06:00:00	14		168	07:00:00
Depilação																						
1	1/2 Perna	00:10:00	1	12	12	00:10:00	2	12	24	00:20:00	1	12	12	00:10:00	3	12	36	00:30:00	1	12	12	00:10:00
2	Perna Completa	00:20:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00
3	Axila	00:05:00		7	0	00:00:00		7	0	00:00:00		7	0	00:00:00		7	0	00:00:00		7	0	00:00:00
4	Virilha	00:10:00	2	12	24	00:20:00	4	12	48	00:40:00	2	12	24	00:20:00	2	12	24	00:20:00	2	12	24	00:20:00
6	Buço	00:05:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00
7	Sombrancelha	00:10:00		5	0	00:00:00	1	5	5	00:10:00		5	0	00:00:00	1	5	5	00:10:00	2	5	10	00:20:00
Sub-total			3		36	00:30:00	7		77	01:10:00	3		36	00:30:00	6		65	01:00:00	5		46	00:50:00
Estética Facial																						
1	Maquiagem	00:40:00		25		00:00:00		25		00:00:00		25		00:00:00	1	25	25	00:40:00	3	25	75	02:00:00
Sub-total			0		0	00:00:00	0		0	00:00:00	0		0	00:00:00	1		25	00:40:00	3		75	02:00:00

APÊNDICE C – Serviços prestados referente ao mês de Junho

Linha de Serviço		T	Terça-feira				Quarta-feira				Quinta-feira				Sexta-feira				Sábado			
			Receita de Vendas				Receita de Vendas				Receita de Vendas				Receita de Vendas				Receita de Vendas			
Cabelo		H	Qtde.	Un/R\$	Total/R\$	Total/H	Qtde.	Un/R\$	Total/R\$	Total/H	Qtde.	Un/R\$	Total/R\$	Total/H	Qtde.	Un/R\$	Total/R\$	Total/H	Qtde.	Un/R\$	Total/R\$	Total/H
1	Coloração	00:50:00	1	45	45	00:50:00	2	45	90	01:40:00	4	45	180	03:20:00	5	45	225	04:10:00	1	45	45	00:50:00
2	Escova Simples	00:15:00		20	0	00:00:00		20	0	00:00:00	1	20	20	00:15:00	1	20	20	00:15:00	2	20	40	00:30:00
3	Escova Permanente	04:00:00	2	250	500	08:00:00	2	250	500	08:00:00	1	250	250	04:00:00		250	0	00:00:00		250	0	00:00:00
4	Escova Progressiva	02:00:00	3	120	360	06:00:00	2	120	240	04:00:00		120	0	00:00:00	1	120	120	02:00:00		120	0	00:00:00
5	Escova Botox	02:00:00		80	0	00:00:00	1	80	80	02:00:00	1	80	80	02:00:00	2	80	160	04:00:00		80	0	00:00:00
6	Luzes/Reflexo	01:40:00	1	70	70	01:40:00		70	0	00:00:00		70	0	00:00:00	1	70	70	01:40:00		70	0	00:00:00
7	Penteado	01:00:00		40	0	00:00:00		40	0	00:00:00		40	0	00:00:00	2	40	80	02:00:00	3	40	120	03:00:00
8	Corte Feminino	00:15:00	1	20	20	00:15:00	1	20	20	00:15:00	3	20	60	00:45:00	3	20	60	00:45:00		20	0	00:00:00
9	Corte Masculino	00:10:00		12	0	00:00:00		12	0	00:00:00		12	0	00:00:00		12	0	00:00:00		12	0	00:00:00
10	Hidratação	00:40:00	1	30	30	00:40:00		30	0	00:00:00		30	0	00:00:00		30	0	00:00:00	1	30	30	00:40:00
Sub-total			9		1025	17:25:00	8		930	15:55:00	10		590	10:20:00	15		735	14:50:00	7		235	05:00:00
Mãos e pés																						
1	Manicure	00:30:00	1	12	12	00:30:00	4	12	48	02:00:00	6	12	72	03:00:00	14	12	168	07:00:00	15	12	180	07:30:00
2	Pedicure	00:30:00	2	12	24	01:00:00	3	12	36	01:30:00	6	12	72	03:00:00	3	12	36	01:30:00	3	12	36	01:30:00
Sub-total			3		36	01:30:00	7		84	03:30:00	12		144	06:00:00	17		204	08:30:00	18		216	09:00:00
Depilação																						
1	1/2 Perna	00:10:00		12	0	00:00:00	1	12	12	00:10:00	1	12	12	00:10:00		12	0	00:00:00		12	0	00:00:00
2	Perna Completa	00:20:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00
3	Axila	00:05:00		7	0	00:00:00	1	7	7	00:05:00	1	7	7	00:05:00		7	0	00:00:00		7	0	00:00:00
4	Virilha	00:10:00	1	12	12	00:10:00	4	12	48	00:40:00	3	12	36	00:30:00	1	12	12	00:10:00		12	0	00:00:00
6	Buço	00:05:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00
7	Sombrancelha	00:10:00		5	0	00:00:00		5	0	00:00:00	1	5	5	00:10:00		5	0	00:00:00	1	5	5	00:10:00
Sub-total			1		12	00:10:00	6		67	00:55:00	6		60	00:55:00	1		12	00:10:00	1		5	00:10:00
Estética Facial																						
1	Maquiagem	00:40:00		25		00:00:00		25		00:00:00		25		00:00:00	3	25	75	02:00:00	4	25	100	02:40:00
Sub-total			0		0	00:00:00	0		0	00:00:00	0		0	00:00:00	3		75	00:00:00	4		100	00:00:00

APÊNDICE D – Serviços prestados referente ao mês de Julho

Linha de Serviço		T	Terça-feira				Quarta-feira				Quinta-feira				Sexta-feira				Sábado			
			Receita de Vendas				Receita de Vendas				Receita de Vendas				Receita de Vendas				Receita de Vendas			
Cabelo		H	Qtde.	Un/R\$	Total/R\$	Total/H																
1	Coloração	00:50:00	2	45	90	01:40:00	5	45	225	04:10:00	2	45	90	01:40:00	3	45	135	02:30:00	2	45	90	01:40:00
2	Escova Simples	00:15:00		20	0	00:00:00		20	0	00:00:00	3	20	60	00:45:00	1	20	20	00:15:00	3	20	60	00:45:00
3	Escova Permanente	04:00:00	1	250	250	04:00:00	1	250	250	04:00:00		250	0	00:00:00		250	0	00:00:00		250	0	00:00:00
4	Escova Progressiva	02:00:00		120	0	00:00:00		120	0	00:00:00		120	0	00:00:00		120	0	00:00:00	3	120	360	06:00:00
5	Escova Botox	02:00:00	4	80	320	08:00:00	3	80	240	06:00:00	4	80	320	08:00:00	2	80	160	04:00:00	1	80	80	02:00:00
6	Luzes/Reflexo	01:40:00	2	70	140	03:20:00	2	70	140	03:20:00	3	70	210	05:00:00	2	70	140	03:20:00	1	70	70	01:40:00
7	Penteado	01:00:00		40	0	00:00:00		40	0	00:00:00		40	0	00:00:00		40	0	00:00:00	3	40	120	03:00:00
8	Corte Feminino	00:15:00	1	20	20	00:15:00	3	20	60	00:45:00	5	20	100	01:15:00	8	20	160	02:00:00	6	20	120	01:30:00
9	Corte Masculino	00:10:00	1	12	12	00:10:00	1	12	12	00:10:00		12	0	00:00:00		12	0	00:00:00	2	12	24	00:20:00
10	Hidratação	00:40:00		30	0	00:00:00		30	0	00:00:00		30	0	00:00:00		30	0	00:00:00	1	30	30	00:40:00
Sub-total			11		832	17:25:00	15		927	18:25:00	17		780	16:40:00	16		615	12:05:00	22		954	17:35:00
Mãos e pés																						
1	Manicure	00:30:00	4	12	48	02:00:00	2	12	24	01:00:00	5	12	60	02:30:00	15	12	180	07:30:00	10	12	120	05:00:00
2	Pedicure	00:30:00	4	12	48	02:00:00	2	12	24	01:00:00	5	12	60	02:30:00	5	12	60	02:30:00	3	12	36	01:30:00
Sub-total			8		96	04:00:00	4		48	02:00:00	10		120	05:00:00	20		240	10:00:00	13		156	06:30:00
Depilação																						
1	1/2 Perna	00:10:00		12	0	00:00:00		12	0	00:00:00		12	0	00:00:00	2	12	24	00:20:00		12	0	00:00:00
2	Perna Completa	00:20:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00		24	0	00:00:00
3	Axila	00:05:00	1	7	7	00:05:00	1	7	7	00:05:00		7	0	00:00:00		7	0	00:00:00		7	0	00:00:00
4	Virilha	00:10:00	2	12	24	00:20:00	1	12	12	00:10:00	1	12	12	00:10:00	4	12	48	00:40:00	1	12	12	00:10:00
6	Buço	00:05:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00		3	0	00:00:00
7	Sombrancelha	00:10:00		5	0	00:00:00		5	0	00:00:00		5	0	00:00:00	1	5	5	00:10:00	2	5	10	00:20:00
Sub-total			3		31	00:25:00	2		19	00:15:00	1		12	00:10:00	7		77	01:10:00	3		22	00:30:00
Estética Facial																						
1	Maquiagem	00:40:00		25	0	00:00:00		25	0	00:00:00		25	0	00:00:00	1	25	25	00:40:00	3	25	75	02:00:00
Sub-total			0		0	00:00:00	0		0	00:00:00	0		0	00:00:00	1		25	00:40:00	3		75	02:00:00

APÊNDICE E – Dados da empresa

		Média	%	Abr./16	Mai./16	Jun./16	Jul./16
1	Faturamento	4.596,00	100,00	4.565,00	4.260,00	4.530,00	5.029,00
1.1	Cabelo	3.615,50	78,67	3.467,00	3.372,00	3.515,00	4.108,00
1.2	Mãos e Pés	660,00	14,36	768,00	528,00	684,00	660,00
1.3	Depilação	183,00	3,98	155,00	260,00	156,00	161,00
1.4	Estética Facial	137,50	2,99	175,00	100,00	175,00	100,00

2	Custos Variáveis	1.561,24	33,97	1.608,10	1.373,60	1.479,00	1.784,24
2.1	Materiais	1.285,48	27,97	1.334,20	1.118,00	1.207,20	1.482,50
2.1.1	Cabelo	1.019,75	22,19	1.012,90	914,10	878,10	1.273,90
2.1.1.1	Suplemento Capilar	112,13	2,44	149,50	149,50	-	149,50
2.1.1.2	Produto Botox	79,90	1,74	159,80	-	-	159,80
2.1.1.3	Shampoo	134,85	2,93	179,80	89,90	89,90	179,80
2.1.1.4	Mascara	119,85	2,61	159,80	159,80	-	159,80
2.1.1.5	Finalizador	39,90	0,87	79,80	-	-	79,80
2.1.1.6	Tinta	98,35	2,14	74,50	95,40	74,50	149,00
2.1.1.7	Fluído Restaurador	15,00	0,33	-	60,00	-	-
2.1.1.8	Spray Fixador	59,93	1,30	79,90	-	79,90	79,90
2.1.1.9	Luva	17,50	0,38	-	35,00	-	35,00
2.1.1.10	Kit Progressiva	89,75	1,95	-	-	179,50	179,50
2.1.1.11	Kit Definitiva	162,25	3,53	-	324,50	324,50	-
2.1.1.12	Oxidantes	14,00	0,30	28,00	-	28,00	-
2.1.1.13	Papel Alumínio	76,35	1,66	101,80	-	101,80	101,80
2.2.1	Mãos e Pés	143,60	3,12	134,50	143,90	142,30	153,70
2.2.1.1	Esmalte	17,68	0,38	22,50	9,00	24,50	14,70
2.2.1.2	Removedor de esmalte	32,00	0,70	32,00	32,00	32,00	32,00
2.2.1.3	Algodão	18,00	0,39	18,00	18,00	18,00	18,00
2.2.1.4	Lixa de unha	35,00	0,76	35,00	35,00	35,00	35,00
2.2.1.5	Pó hemostático	5,73	0,12	-	22,90	-	-
2.2.1.6	Saco descartável - Pé e Mão	33,75	0,73	27,00	27,00	27,00	54,00
2.2.1.7	Óleo de Banana	1,45	0,03	-	-	5,80	-
2.3.1	Depilação	58,85	1,28	70,20	60,00	70,20	35,00
2.3.1.1	Cera Depilação	35,00	0,76	35,00	35,00	35,00	35,00
2.3.1.2	Papel Depilação	17,60	0,38	35,20	-	35,20	-
2.3.1.3	Óleo de Depilação	6,25	0,14	-	25,00	-	-
2.4.1	Estética Facial	63,28	1,38	116,60	0,00	116,60	19,90
2.4.1.1	Paleta Maquiagem	19,95	0,43	39,90	-	39,90	-
2.4.1.2	Esponja Gota	14,93	0,32	19,90	-	19,90	19,90
2.4.1.3	Batom	10,95	0,24	21,90	-	21,90	-
2.4.1.4	Base	17,45	0,38	34,90	-	34,90	-
2.5.1	ISS	275,76	6,00	273,90	255,60	271,80	301,74

3	Custos Fixos	2.160,18	47,00	2.159,13	2.195,74	2.146,30	2.139,53
3.1.1	Despesas Gerais	301,52	6,56	300,47	337,08	287,64	280,87
3.1.1.1	Água	68,48	1,49	67,31	75,35	62,47	68,78
3.1.1.2	Energia	118,14	2,57	118,26	146,83	110,27	97,19
3.1.1.3	Telefone e Internet	99,90	2,17	99,90	99,90	99,90	99,90
3.1.1.5	IPTU	15,00	0,33	15,00	15,00	15,00	15,00
3.1.2	Mão de Obra	1.800,00	39,16	1.800,00	1.800,00	1.800,00	1.800,00

3.1.2.1	Salário (ajudante)	300,00	6,53	300,00	300,00	300,00	300,00
3.1.2.3	Pró-labore	1.500,00	32,64	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00
3.1.3	Depreciação	58,66	1,28	58,66	58,66	58,66	58,66