

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ENGENHARIA
DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO E TRANSPORTES

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO DE GRADUAÇÃO

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTEIO PARA UMA
MICROEMPRESA DE SERVIÇO NO SEGMENTO DE ESTÉTICA**

BRUNO DE ABREU CORRÊA

Orientador: Prof.^a **Joana Siqueira de Souza**

PORTO ALEGRE
AGOSTO/2023

PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTEIO PARA UMA MICROEMPRESA DE SERVIÇO NO SEGMENTO DE ESTÉTICA

Aluno: **Bruno de Abreu Corrêa (UFRGS)** – bruno.correa15@hotmail.com

Orientadora: **Joana Siqueira de Souza (UFRGS)** – joana.souza@ufrgs.br

Resumo: Este estudo aborda a gestão de custos em um contexto estético, visando otimizar a eficiência e lucratividade do negócio. Seu objetivo é analisar os serviços oferecidos, identificar áreas de perdas anormais e propor estratégias para maximizar os resultados. Por meio da aplicação dos métodos Custo-Padrão (CP) e *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), foram definidos tempos padrão de execução para diferentes serviços, permitindo a identificação de ineficiências. A análise revelou discrepâncias relevantes entre custos e margens, apontando para oportunidades de aprimoramento. Os resultados indicam que focar em serviços lucrativos e otimizar processos nas áreas menos rentáveis pode estabelecer um equilíbrio financeiro sustentável para a estética.

Palavras-chave: Custos, Time-Driven Activity-Based Costing, estética, empreendedorismo.

1. Introdução

Com a dificuldade de inserir-se no mercado de trabalho nos últimos anos, houve uma forte tendência de aumento do trabalho autônomo, gerando um crescimento no volume de microempresas em todos os segmentos e, conseqüentemente, a concorrência entre elas (RAUPP et al., 2016). Para Rodrigues et al. (2020), esse crescimento de novos microempreendedores no período da pandemia ocorreu devido a facilidade das mídias digitais. Pinto Junior et al. (2017) afirmam que houve ultimamente um crescimento na busca por atividades relacionadas ao bem-estar, isso fez surgir novas tecnologias e opções variadas aos clientes o que, por consequência, fizeram aumentar a procura de soluções neste segmento no Brasil. Conforme o IBGE (2021), mensalmente os brasileiros gastam mais com beleza do que com alimentação, além disso, o Brasil está em 4º lugar no ranking de países que mais utilizam este mercado. A Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (ABIHPEC, 2021) afirma que houve um crescimento deste setor, em média, de 8,2% ao ano na última década, movimentando em torno de R\$ 100 bilhões por ano e empregando mais de 480 mil profissionais.

Um estudo elaborado pelo SEBRAE e FGV em 2021 aponta que as micro e pequenas empresas (MPE) representam cerca de 30% do PIB brasileiro e que este valor tende a crescer. Conforme outro estudo elaborado pelo SEBRAE (2022), as MPE movimentam anualmente cerca de R\$ 420 bilhões de reais, chegando a um terço do PIB nacional. Conforme a mesma

publicação, somente os microempreendedores individuais (MEI) geram R\$ 11 bilhões mensalmente, o que representa R\$ 140 bilhões todo ano.

Segundo Bardella et al. (2017), a importância das MPE na economia brasileira tem aumentado a cada dia, especialmente diante do cenário econômico crítico que o país atravessa. Essas organizações exercem um papel propulsor e são responsáveis por uma significativa parcela do Produto Interno Bruto (PIB) em setores como comércio, indústria e serviços. Além disso, a gestão de custos se mostra essencial para a sobrevivência e crescimento das microempresas, enfrentando desafios como escassez de clientes, insuficiência de capital de giro e carga tributária. As autoras ainda destacam que é importante compreender e apoiar as microempresas torna-se fundamental para promover o desenvolvimento econômico e a geração de empregos no país. Para Scheuermann et al. (2014), as informações acerca dos custos de uma empresa podem proporcionar uma importante fonte de dados para o melhorar o gerenciamento e o processo de tomada de decisão.

Apesar de numerosas, uma pesquisa realizada pelo SEBRAE em 2018 aponta que 77% dos empreendedores que faturam até R\$ 81 mil por ano nunca fizeram algum curso ou treinamento em finanças e desconhecem questões voltadas aos custos internos. Ainda na mesma pesquisa, cerca de 50% dos entrevistados estão insatisfeitos com o seu resultado financeiro.

De acordo com Bornia (2010), tradicionalmente um sistema de custeio possui dois pilares: princípios de custeio, que trata da diferenciação entre custos variáveis e custos fixos; e método de custeio, que trata da diferenciação entre custos diretos e indiretos e sua alocação. O mesmo autor destaca a importância do gerenciamento de custos para a tomada de decisão das empresas, pois através deste gerenciamento é possível elaborar uma previsão das tendências dos custos da empresa, bem como identificar a atual saúde financeira. Segundo Beuren et al. (2003), em relação aos sistemas de custeio, nota-se que há uma necessidade de sua utilização por qualquer categoria de empresa, inclusive as prestadoras de serviço.

Nesse sentido, tendo em vista a importância evidenciada pelos autores para empresas do ramo estético e em consonância aos requisitos e exigência atuais do setor, este estudo visa estruturar um sistema gerencial de custos para uma microempresa do segmento da estética de modo a gerar informações mais precisas para o aumento de sua competitividade. Segundo Almeida (2017), a tomada de decisão rápida e eficaz se faz necessária, pois este setor possui uma alta variação de demanda.

Segundo Colpo (2019), o uso do TDABC (*Time-Driven Activity-Based Costing*) como método de custeio em empresas de serviços é adequado tendo em vista a sua simplicidade e

facilidade de atualização dos dados. Segundo Badejo (2019), o método ABC (*Activity-Based Costing*) é um método limitado a mudanças nos seus dados, ou seja, não é dinâmico, fazendo com que haja uma alteração estrutural nos programas de custos, além da exigência de modificação na empresa e do tempo necessário de implantação. Então, segundo Colpo (2019), na última década tem-se optado pela implementação do TDABC pelo custo benefícios gerado.

Assim, a escolha deste tema associado ao ramo é relevante e crucial, pois esta implementação tem o intuito de aprimorar a empresa que será estudada, proporcionando informações úteis para a tomada de decisão.

Este estudo está estruturado em cinco seções. A primeira foi composta pela Introdução, que apresentou tema, objetivos e justificativa do estudo. O Referencial Teórico que será utilizado como base no estudo é apresentado na seção 2, e traz os conceitos dos métodos de custeio de Custo-Padrão e TDABC, além da discussão dos Princípios de Custeio. Na seção 3 apresenta-se a metodologia aplicada no desenvolvimento do estudo. Na sequência, a seção 4 apresenta os resultados obtidos com o sistema de custeio, ressaltando seus benefícios e desafios. Por fim, apresenta-se a conclusão do trabalho e considerações finais na seção 5.

2. Referencial Teórico

Para Brito, (2016), o empreendedorismo é definido como toda e qualquer tentativa de geração de uma nova atividade como, por exemplo, uma atividade autônoma, uma nova empresa ou a expansão de um empreendimento já existente. No Brasil, o empreendedorismo é uma atividade exercida por dezenas de milhares de trabalhadores. Ainda para a mesma autora, o termo empreendedorismo possui uma etimologia complexa e difícil de haver algum consenso sobre o seu significado, variando de autor para autor. Segundo Vries (2001), um empreendedor qualificado é aquele que tem a capacidade de transformar uma ideia simples e mal planejada em algo sólido e estruturado.

Segundo Vitória (2021), o setor do empreendedorismo, em especial os microempreendedores, foi aquele que mais sofreu com a pandemia iniciada em março de 2020 no Brasil. Isso deve-se ao fato que o *lockdown* ocorrido em consonância ao perfil do empreendedor de não possuir uma solidez financeira suficiente para gerir-se no momento de crise. Ainda, a autora afirma que apesar das medidas do governo federal e de órgãos privados com ações de medidas fiscais e econômicas para amenizar este impacto, observou-se que a sua aplicabilidade não foi tão eficaz quanto esperava, pois ao decorrer da pandemia a economia brasileira foi enfraquecendo e os microempresários foram encerrando suas atividades.

Palmeira et al. (2011) destacam que nos últimos anos tem-se tornado cada vez

estimulante abrir uma microempresa, pois há um incentivo de bancos e do governo nas mais variadas situações e necessidades. Ainda segundo os autores, o mais importante talvez não seja a aquisição dos recursos financeiros, mas sim a tomada de decisão perante estes auxílio, pois nota-se uma necessidade em saber usá-los da forma correta. Segundo Silva (2021), a pandemia trouxe uma instabilidade econômica para os microempreendedores, além do forte distanciamento social, que devido a estes fatos, o microempreendedor se viu com a necessidade de investir em *marketing* nas redes sociais, assim possibilitando ter um capital de giro na empresa. Isso é notado devido ao aumento significativo do uso das redes sociais para o fim de publicidade.

Para Firmino (2022), os empreendedores almejam um aumento na competição e uma consolidação financeira, além da busca pela reinvenção. Para esses ‘empreendedores pós-pandemia’, a inovação é um diferencial, uma vez que diversas pequenas empresas já se consolidaram no momento de isolamento social.

Segundo Cleiton (2019), com o aumento da competição entre os mais diversos segmentos e em especial entre os microempreendedores, é fundamental que o profissional possua um conhecimento sobre seus custos, investimentos, faturamento, para então, possibilitar uma formação de preço mais justa e não perder clientes e nem mesmo ficar no prejuízo. Conhecer os custos de uma empresa é uma das principais ferramentas para se obter uma administração de sucesso, pois é através da gestão dessas informações que é controlado detalhadamente todos os processos de produção de cada produto vendido ou serviço prestado. Pequenas e médias empresas que possuem administrações bem controladas são fortes candidatas a tornarem-se grandes empresas. Não basta as empresas apenas prestarem serviços de qualidade, é necessário ter também ter um preço competitivo no mercado e que esteja em harmonia com os gastos incorridos (RAUPP, 2017).

De acordo com Bornia (2002), um Sistema Gerencial de Custeio é composto por dois elementos: Princípios de custeio e Métodos de custeio. Kraemer (1995) afirma que para o enriquecimento de um Sistema Gerencial de Custeio basta utilizar mais de um princípio ou método na sua formação, assim gerará informações mais consistentes e assertivas para o gestor. Bornia (2002) afirma que os Princípios de custeio estão relacionado com o objetivo do Sistema de Custos, enquanto que os Métodos de custeio estão mais ligados à operacionalização dos dados para a geração das informações que são relevantes para o gestor. Em outras palavras, segundo Beber et al. (2004), os princípios de custeio usam as informações de custos fixos e variáveis e os métodos de custeio trabalham como esses custos, diretos ou indiretos, são alocados aos produtos e/ou serviços.

2.1 Princípios de Custeio

Segundo Beber et al. (2004, p. 2),

“os princípios de custeio podem ser definidos como a forma de alocar o custo de produção de um determinado produto ou serviço. Estes custos englobam tanto os variáveis, despesas que são diretamente proporcionais à oferta dos bens ou serviços, quanto os fixos, que não são diretamente alterados pelo acréscimo ou decréscimo da produção. Os fundamentos dos princípios de custeio são regidos por vários conceitos, tornando necessária a diferenciação entre custos e gastos de uma organização. Desta forma, entende-se por gastos o valor dos bens e/ou serviços adquiridos pela empresa. É importante ressaltar que os gastos englobam as ineficiências do sistema produtivo.”

Os mesmos autores ainda destacam que há três Princípios de custeio, custeio variável; custeio por absorção ideal e custeio por absorção total. Complementarmente, Beber et al. (2004) afirmam que há outros dois Princípios intermediários, o custeio variável parcial e o custeio por absorção parcial. Seus destaques devem-se à mensuração das perdas normais e anormais. Além disso, os mesmos autores afirmam que os Princípios podem ser usados em conjunto e que a comparação entre eles trazem como resultados informações importantes sobre perdas, produtividade, ineficiências entre outros.

Segundo Müller (1996), o custeio variável considera que os custos fixos não são alocados aos custos do produto ou serviço. Considera-se para o cálculo somente os custos variáveis de produção, não alocando nenhuma perda. Segundo Bornia (2010), o objetivo gerencial do custeio variável deve-se em especial a tomadas de decisões de curto prazo. Segundo Crivelaro (2010), semelhante ao custeio variável, o custeio variável parcial incorpora somente os custos de perdas normais tais como quebras, refugos, sobras e retrabalhos.

Bornia (1995) cita que no princípio de custeio por absorção ideal tanto os custos fixos quanto os custos variáveis são alocados aos serviços ou produtos, todavia somente é computado aquilo que foi utilizado de maneira eficiente, incluindo as perdas normais. Já segundo Beber et al. (2004), o custeio por absorção parcial incorpora o custeio por absorção ideal adicionando as perdas normais, oriundas de quebras, sobras, ineficiências, ociosidades, por exemplo.

Segundo Pinzan (2013), o custeio por absorção total, também chamado de custeio por absorção integral ou custeio pleno, considera a totalidade dos custos fixos e dos custos variáveis para a geração de um produto ou serviço. Complementarmente, Bornia (2010) afirma que o custeio por absorção integral está intimamente relacionado ao conceito gasto total, pois abrange todas as eventuais perdas de qualquer natureza para a geração do produto ou atividade.

Segundo Martins (2010), perdas são produtos ou serviços consumidos de forma inadequada e errônea. Segundo o mesmo autor, as perdas normais são aquelas nas quais são

inerentes ao próprio processo de produção e/ou serviço, ou seja, fazem parte das expectativas da empresa. O mesmo autor destaca que as perdas anormais são aquelas que ocorrem de forma involuntária e, dependendo da situação, pode ser altamente danosa para a economia da empresa. Segundo Kliemann Neto (2004) e Silva (2002), a definição dos tipos de perdas normais e anormais está baseado nos seguintes tipos:

- Ociosidade: são aquelas disponibilidades de tempo não aproveitadas;
- Ineficiência: utilização do tempo aproveitada, todavia de forma errônea;
 - Refugos: são produtos que não estão em conformidade com as especificações técnicas, tão logo, não há possibilidade de retrabalho;
 - Retrabalhos: perdas oriundas de reprocessamento de produtos que estão fora das especificações, mas que ainda compensa o seu manuseio;
 - Sobras: são as perdas de matérias primas que ainda não foram utilizadas no processamento do produto;
 - Quebras: são as perdas de matérias primas que não tem possibilidade de recuperação.

Portanto, o relacionamento entre princípios de custeio gera uma poderosa análise de perdas, proporcionando assim uma valiosa oportunidade de melhoria a eficiência da empresa.

2.2 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio são utilizados para determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos ou serviços. Para isto, existem cinco métodos de custeio diferentes: Custo- Padrão, para alocação de custos diretos; Centros de Custos, UEP (Unidade de Esforço de Produção), ABC (*Activity- Based Costing*) e TDABC (*Time-Driven Activity-Based Costing*), estes últimos para alocação dos custos indiretos aos produtos ou serviços. Em se tratando de empresas de serviços, os métodos mais recomendados são o Custo- Padrão e os métodos baseados em atividades como o ABC ou TDABC (LEONCINE, 2012).

2.2.1 Custo- Padrão

Segundo Morsch (2008), o método do Custo- Padrão tem por finalidade fornecer um apoio para a gestão de custos da empresa, fazendo com que haja um padrão no comportamento e uma certa previsibilidade para as atividades a serem desempenhadas. O mesmo autor destaca ainda que o uso do Custo- Padrão em empresas apresentam benefícios no que tange a elaboração do cálculo da eficiência das atividades, fornecendo oportunidade de controle e avaliação do

desempenho e para todo o comportamento fora deste padrão seja facilmente identificável, uma vez que o manuseio deste método é simplificado e com baixo investimento.

Nesse sentido, Bornia (2010) afirma que a metodologia do Custo-Padrão auxilia nos padrões do comportamento almejado e a discriminação das diferenças verificadas, apontando para aqueles pontos nas quais tiveram um déficit. Por outro lado, o autor destaca que o método do Custo-Padrão não se enquadra exatamente como um método de custeio, uma vez que ele agrega os procedimentos de todo o controle gerencial, tão logo, ele está mais voltado para a definição de um princípio de custeio. Ainda sobre o mesmo autor, é relevante afirmar que o Custo-Padrão trata-se de um padrão do processo, diferente de ter um dado histórico e torná-lo este como sendo o padrão, este histórico serve como meio de comparação para o padrão realista.

Além disso, para Porton et al. (2001), quando o gestor possui ciência de seus custos para a elaboração de uma atividade, automaticamente ele consegue obter uma vantagem competitiva sobre o cliente e talvez sobre os seus concorrentes que não possuem a informação. Segundo Mareth et al. (2018), o uso do Custo-Padrão pode ser abordado nos mais diversos segmentos, como indústria, serviço público, agronegócio e em especialmente na área da saúde. Os mesmos autores destacam que houve nos últimos anos uma decadência em estudos publicados sobre o tema. No período analisado, desde 2003 até 2017, somados juntos os anos de 2012 e 2013 representam um volume de aproximadamente 35% dos materiais publicados entre 8 diferentes bases de dados, tanto nacionais quanto internacionais.

Apesar disso, segundo Padoveze (2013), o principal benefício do Custo-Padrão está intimamente ligado ao fácil controle gerencial, ou seja, a comparação entre o padrão, aquilo que deveria gastar na execução e o que de fato foi preciso. Semelhante, Sulaiman et al. (2005) afirmam que o método possui evidências empíricas em sua utilização e que as finalidades mais populares para o uso do Custo-Padrão é o controle de custos e a avaliação da performance dos processos.

2.2.2 Método *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC)

O método TDABC foi proposto por Kaplan e Anderson (2004) teve como objetivo um ajuste do método *Activity-Based Costing* (ABC). Estes ajustes foram motivados uma vez que o ABC possui um custo alto de manutenção e de tratamento dos dados. Em seu material publicado, eles afirmam que o método ABC pode funcionar bem em situações que estejam isoladas, todavia quando esta tentativa de implantação é em grande escala e para o uso contínuo, o método ABC começa a gerar certos transtornos.

O TDABC simplifica o processo de custeio pela eliminação da necessidade de pesquisas

e entrevistas com os funcionários para alocar os custos dos recursos às atividades, facilitando alocação dos custos dos departamentos entre as várias atividades. O TDABC utiliza o tempo como direcionador dos custos dos recursos diretamente aos objetos de custo, como por exemplo, produtos, serviços, não precisando que sejam feitas entrevistas para definições dos *drivers* da distribuição primária. Tão logo, utiliza as Equações de Tempo (ET) que, de maneira direta, distribuem recursos de custo das atividades executadas. No TDABC apenas dois parâmetros precisam ser estimados: a taxa do custo da capacidade para o departamento e o uso da capacidade por cada transação processada no departamento. Além disso, as equações de tempo no modelo TDABC também proporcionam aos gestores a possibilidade de elaborar simulações, estimar acontecimentos e gerar *insights* relevantes (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Há na literatura vasta aplicabilidade do método TDABC e isso deve-se ao seu baixo custo e a facilidade de implementação. Para Sperotto (2021), o uso desse método auxiliou na gestão da empresa do setor alimentício, pois o método gerou informações consistentes para o entendimento da operação, além de fornecer uma série de *insights* para o empreendedor. Além desse, Kalnin et al. (2015) destacam também o uso do método em uma propriedade de agricultura familiar, pois com o uso do TDABC foi possível identificar quais eram os itens que mais possuíam custos de mão de obra envolvidos, além do uso dos recursos envolvidos, ou seja, foi possível identificar as atividades e os processos que possuem maior custos e impacto na empresa, assim possibilitando um custo mais próximo da realidade.

Schultz e Pacasso (2012) aplicaram o TDABC para o custeio da produção em um frigorífico de pequeno porte de aves e concluíram que o método é de fácil uso, pois não houve necessidade de determinação e quantificação de direcionadores específicos por cada uma das atividades como seria feito caso fosse escolhido como metodologia oABC. Os autores ainda destacam que esta é uma das grandes vantagens do uso do TDABC em relação ao ABC. Além dessa facilidade de implementação, o uso da ferramenta no frigorífico ofereceu uma vasta quantidade de informações gerenciais relevantes, como a possibilidade de identificação das atividades que mais consomem tempo e aquelas mais custosas. Por outro lado, os autores ainda destacaram que foi observado limitações no uso do TDABC, devendo ao alto grau de subjetividade, principalmente em relação ao direcionamento de custos indiretos e dos tempos médios envolvidos.

Segundo Leal et al. (2009), o uso do TDABC pode gerar uma vantagem competitiva interessante para os gestores, uma vez que a maioria dos produtos e serviços não são produzidos utilizando o mesmo recurso, pois alguns consomem mais recursos do que outros em seus

processos. Os autores ainda sustentam que uma avaliação mais precisa do formato na qual os recursos disponíveis estão sendo consumidos é a maior entrega que a metodologia TDABC pode trazer para o gestor. Além disso, o TDABC permite mostrar e com uma fácil identificação setores da empresa em que não estão utilizando os recursos na sua integralidade, e consequentemente, mostrando ali um fator de ociosidade.

3. Procedimentos metodológicos

Esta seção apresenta a descrição do cenário no qual o estudo foi realizado, além do método da pesquisa em que se enquadra e das etapas desenvolvidas ao longo do estudo.

3.1 Descrição do cenário

Este estudo foi desenvolvido em uma estética localizada na cidade de Encruzilhada do Sul, interior do Estado do Rio Grande do Sul, cerca de 180 quilômetros da capital Porto Alegre-RS. O salão de beleza é de porte pequeno, com uma classificação de microempreendedor. Neste salão há somente uma profissional trabalhando, a própria proprietária executa as atividades, gestão e *marketing*. Além disso, a estética possui uma demanda alta de clientes, tendo em vista que a prática é por agendamento e não por ordem de chegada, fazendo com que a agenda esteja sempre cheia.

A microempreendedora oferece três grandes categorias de serviços: colocação de cílios; serviços nas sobrancelhas; serviços nas unhas. Para cada uma das três categorias há diversos tipos de atividades a serem executadas, por exemplo, nos cílios é possível fazer o alongamento dos cílios (que há vários tipos) ou somente o tratamento dos mesmos, com uma espécie de curvatura, também chamado de *lash lifting*. Para as atividades a serem executadas em sobrancelhas, é possível fazer um *design* com henna ou sem. Já no trabalho de unhas, tem a opção de alongamento com fibra de vidro e a esmaltação. Vale ressaltar que a proprietária irá executar um treinamento de micropigmentação para ofertar aos seus clientes mais uma modalidade de serviços nas sobrancelhas.

Quanto a questões mais voltadas a estrutura do salão de beleza, a microempreendedora conta com uma maca para a aplicação no trabalho nos cílios, duas cadeiras, um balcão, duas poltronas, uma namoradeira e uma máquina de passar cartão. Todos estes equipamentos são próprios, diferentemente do espaço que é locado. Além disso, é efetuado uma despesa periódica em *marketing* digital, em especial em redes sociais.

3.2 Classificação da pesquisa

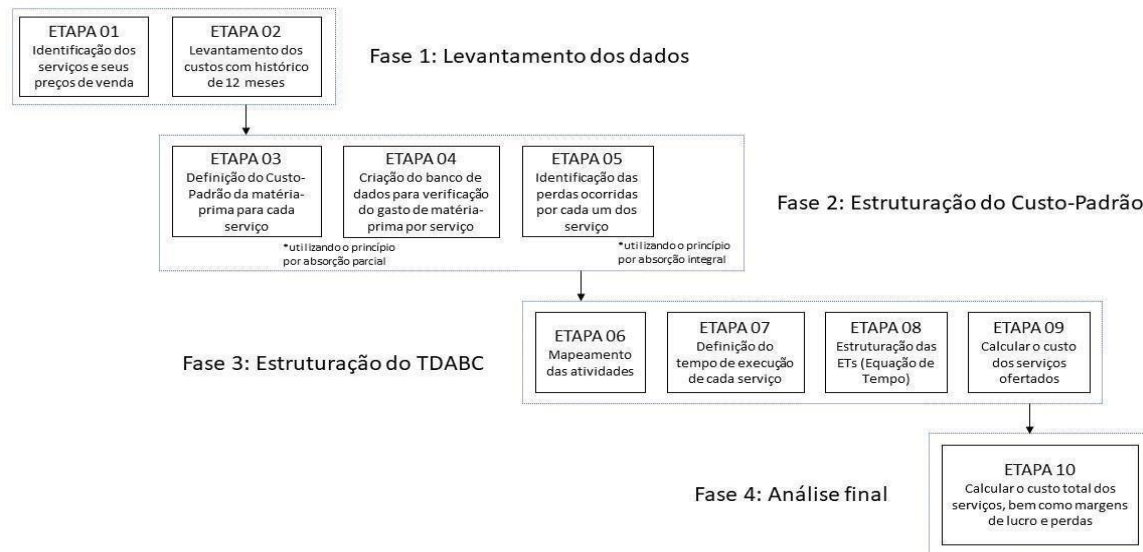
Esta pesquisa classifica-se como aplicada, pois se trata de um estudo com o objetivo de gerar conhecimento a fim de solucionar um problema específico referente à gestão de custos em uma estética (PRODANOV; FREITAS, 2013). Quanto à abordagem, a pesquisa é considerada qualitativa, pois a construção e aplicação do sistema gerencial de custos não fazem uso de ferramentas estatísticas para análise de resultados (GERHARDT; SILVEIRA, 2009). Quanto aos objetivos, classifica-se como exploratória, tendo em vista que envolve a aplicação de um sistema de custeio em um setor onde existem poucos estudos referentes a esse tema (PRODANOV; FREITAS, 2013). Por fim, quanto às etapas do estudo, classifica-se como pesquisa-ação, uma vez que contém o planejamento para o problema da gestão de custos no salão de beleza (COOPER; SCHINDLER, 2016).

3.3 Método do trabalho

O estudo está subdividido em quatro fases: Levantamento da base de dados e mapeamento dos serviços; Estruturação do Custo-Padrão; Estruturação do TDABC; e a Análise Final. Estas fases foram vitais para a elaboração do Sistema de Custeio. Nesta pesquisa, foram utilizados dois Princípios de Custeio e dois Métodos de Custeio, como mencionado no Referencial Teórico, o que irá proporcionar um maior enriquecimento das informações geradas.

Em relação aos Princípios de Custeio foram utilizados os custeios por Absorção Integral (Total) e Parcial, para fins de comparação e definição das perdas anormais incorridas nas atividades do salão de beleza. Já no que tange aos Métodos de Custeio, foi utilizado tanto o TDABC quanto ao Custo-Padrão, todavia para fins diferentes. O método TDABC foi utilizado em especial na mão-de-obra e infraestrutura. No método Custo-Padrão foi utilizado para a mensuração da matéria-prima usada na execução das atividades. A Figura 3 apresenta o fluxo das atividades do estudo.

Figura 3: Fluxo da pesquisa



Fonte: elaborado pelos autores

A Fase 1 da pesquisa teve como objetivo o entendimento da empresa. Então, na primeira etapa, foi feita a identificação dos serviços e seus respectivos preços, etapa esta que foi desenvolvida através de duas entrevistas realizadas com a proprietária. Na segunda etapa, de levantamento dos dados, foram levantadas as movimentações bancárias de Março de 2022 a Maio de 2023 para o enriquecimento da pesquisa, afim de elaborar um fluxo de caixa. A organização dos dados foi realizada no *software* Microsoft Excel.

A Fase 2 de execução do método Custo-Padrão teve como objetivo a execução do método em três etapas. Na terceira etapa, foi definido um padrão de consumo de matéria-prima para cada um dos serviços possíveis de serem executados (princípio parcial). Na quarta etapa, através da criação de um banco de dados, foi possível identificar os gastos reais da matéria-prima em cada um dos serviços no período analisado (princípio integral). Já na quinta etapa, foi possível identificar as perdas incorridas na execução das atividades.

A Fase 3 de execução do TDABC foi dividida em quatro etapas. Na sexta etapa, foram mapeadas as atividades e seus custos na estética, sendo essencial para o cálculo da Taxa de Custo Unitário (TCU), que é o custo total de cada processo sobre a capacidade padrão da estética. Na sétima etapa, o tempo de execução de cada atividade para cada serviço foi levantado e, na oitava etapa, as Equações de Tempo do método foram elaboradas. Na nona etapa, foi realizado o cálculo do custo de cada serviço.

Por fim, a Fase 4, composta por somente uma etapa, foi calculado o custo total dos serviços, incluindo custo de matéria-prima e dos custos indiretos, realizando-se uma análise dos dados, e identificando ações para melhoria contínua do empreendimento.

4. Resultados

Com o propósito inicial de aprimorar a gestão financeira e a eficiência operacional da estética em estudo, este tópico apresenta os resultados de uma pesquisa que empregou o método do Custo-Padrão para mapear o consumo de matéria-prima, além do método do TDABC para analisar os custos com mão-de-obra e infraestrutura. Os resultados obtidos demonstram que essa análise pode fundamentar decisões gerenciais estratégicas, otimizar os recursos e elevar tanto a quantidade quanto a qualidade dos serviços prestados aos clientes.

4.1 Fase 1: Levantamento de dados

A estética em estudo, até o início da pesquisa, carecia de uma base de dados e de um controle gerencial efetivo das entradas e saídas de caixa, além de enfrentar dificuldades em precificar seus serviços de forma adequada, dependendo exclusivamente das variações do mercado e da concorrência.

Diante dessa situação, elaborou-se uma planilha no *software* Microsoft Excel, permitindo à proprietária registrar diariamente todos os serviços prestados. Essa planilha foi preenchida ao longo do período de Março de 2022 a Maio de 2023. Além disso, levantou-se o tempo das atividades desenvolvidas, ou seja, o tempo que a profissional levava para executar cada serviço, subdividindo-o em atividades específicas. Foi desenvolvido um tempo padrão de execução para cada serviço, e os tempos reais de execução foram comparados para análise.

Adicionalmente, todos os custos de matéria-prima, instalações e equipamentos foram levantados, incluindo o cálculo de depreciação para cada um desses itens.

Na Tabela 1 estão os dados dos custos fixos e custos variáveis da estética. É importante destacar que os custos principais incluem o aluguel e o Pró-Labore da proprietária, este último definido com base em pesquisa de mercado para funções similares. Por questões contratuais entre a inquilina e o locador, o valor da água está incluso no montante do aluguel.

Tabela 1: Custos Fixos e Custos Variáveis da estética, exceto depreciação

Item	Valor Mensal	Custo
Aluguel	R\$ 750,00	Fixo
Internet	R\$ 119,90	Fixo
Energia Elétrica	R\$ 70,00	Fixo
Álcool Gel	R\$ 12,90	Variável
Álcool Líquido	R\$ 79,90	Variável
Kit de Produto de Limpeza	R\$ 49,90	Variável
Taxa MEI	R\$ 72,00	Fixo
Pró-Labore	R\$ 1.800,00	Fixo
Total Geral	R\$ 2.954,60	

Fonte: elaborado pelos autores

Já na Tabela 2 apresenta-se o cálculo dos valores de depreciação dos ativos da estética. Os valores foram calculados com base no preço de custo dos itens e considerando a sua vida útil gerencial.

Destaca-se que a maca é o item que gera o maior impacto financeiro para a proprietária. Esse resultado não é surpreendente, considerando que a maca é um equipamento essencial e de uso constante na prestação dos serviços da estética. Sendo assim, ela representa praticamente metade do valor total de depreciação mensal. Esse valor revela a importância de se monitorar de perto o estado e a durabilidade da maca, além de ser um alerta para que a proprietária avalie cuidadosamente a estratégia de aquisição e a levar em consideração alternativas para prolongar a vida útil desse equipamento ou até mesmo avaliar a viabilidade de investimentos futuros em itens de maior durabilidade, mesmo podendo ser de maior valor.

Tabela 2: Valores de depreciação mensal

Item	Preço	Vida útil	Depreciação Mensal
Maca	R\$ 999,00	10 meses	R\$ 99,90
Jaleco de estética	R\$ 359,90	6 meses	R\$ 59,98
Ring Light	R\$ 249,90	1 ano	R\$ 20,83
Cafeteira	R\$ 599,90	2 anos	R\$ 25,00
Total Mensal			R\$ 205,70

Fonte: elaborado pelos autores

Adicionalmente, durante o levantamento de dados, tornou-se evidente uma discrepância no consumo de matérias-primas entre os diversos tipos de serviços e modalidades oferecidos. Embora este contraste seja tratado com mais profundidade nas próximas seções, é notável que, ao examinarmos os serviços de aplicação de cílios, especialmente nas categorias de Volume 3D e Mega Volume, se evidencia uma variação de quase 100% no consumo de matérias-primas. Esta discrepância, de fato justificável, uma vez que reflete a diferente demanda por insumos entre esses dois tipos de serviços, exerce um impacto direto na margem de contribuição associada a cada uma dessas modalidades.

Na Tabela 3 apresenta os valores de preços por sessão e a quantidade padrão de clientes por mês, havendo uma variação de clientes atendimentos por mês, todavia a quantidade de clientes atendidos gira em torno dessa média apresentada ao longo do tempo de análise. Vale ressaltar também que esses números refletem um notável crescimento ao longo do período analisado, havendo uma variação de cada mês, e também o respectivo faturamento de cada uma das modalidades de serviços.

Tabela 3: Preço, clientes e faturamento por modalidade

Modalidade	Preço por Sessão	Clientes por mês	Faturamento por mês
Cílios - Volume 3D	R\$ 80,00	33	R\$ 2.640,00
Cílios - Volume Híbrido	R\$ 90,00	30	R\$ 2.700,00
Cílios - Volume Russo	R\$ 115,00	13	R\$ 1.495,00
Cílios - Mega Volume	R\$ 180,00	8	R\$ 1.440,00
Sobrancelha - com henna	R\$ 15,00	13	R\$ 195,00
Sobrancelha - sem henna	R\$ 25,00	9	R\$ 225,00
Unhas - Alongamento	R\$ 140,00	5	R\$ 700,00
Unhas - Esmaltação	R\$ 65,00	10	R\$ 650,00
Total		121	R\$ 10.045,00

Fonte: elaborado pelos autores

4.2 Fase 2: Estruturação do Custo-Padrão

Neste tópico, apresenta-se o processo de estruturação do Custo-Padrão, dividido conforme o cronograma de execução em três etapas essenciais. Na primeira, define-se o Custo-Padrão da matéria-prima para cada serviço. Na segunda etapa, realiza-se a leitura e análise do banco de dados para verificar os gastos reais por serviço. Na terceira etapa, identifica-se as perdas ocorridas em cada serviço prestado, possibilitando a implementação de medidas corretivas para redução de custos e maior eficiência operacional.

4.2.1 Definição do Custo-Padrão da matéria-prima para cada serviço

Nesta etapa, procede-se com o desenvolvimento do Custo-Padrão para cada serviço oferecido e para cada matéria-prima utilizada. É importante ressaltar que, devido à natureza de itens extremamente pequenos, como colas de 5 ml e caixas de algodão de 50 gramas, estabelecer um valor exato de uso padrão para cada cliente tornou-se desafiador. Por essa razão, optou-se por elaborar um padrão mínimo de uso para cada insumo, e a partir disso, realizar uma comparação com os valores medidos de uso real, assim conforme demonstrado na Figura 1 em que menciona a comparação entre o Custeio Parcial e o Custeio Integral. A diferença entre o uso real e o uso padrão, considerando também as perdas normais, resultou no que denominou-se de perdas anormais. Essa análise permitiu identificar áreas de melhoria, otimizar o uso dos insumos e adotar medidas corretivas para reduzir desperdícios e, assim, aprimorar a eficiência operacional da estética, além de estruturar uma melhoria na precificação, mais condizente com seus custos.

A Tabela 4 abaixo, mostra o preço de cada uma das matérias-prima para o manuseio nos cílios. Nota-se preliminarmente que os seus valores variam significativamente de item para item, estes preços são relativos ao item unitário de compra, assim como é feito o cálculo para o estoque da estética atualmente.

Tabela 4: Preço de matéria-prima para os cílios

Cílios	Preço da Matéria Prima
Caixa de cílios	R\$ 49,90
Algodão 50g	R\$ 4,99
Escova de cílios (1/sessão)	R\$ 0,50
Cola 5 ml	R\$ 100
Fita com 16 unidades	R\$ 4,99
Máscara facial 50 und	R\$ 69,90
Luva descartável 100 und	R\$ 59,90

Fonte: elaborado pelos autores

Nota-se que a cola é o item que possui um valor bem considerável, por outro lado é um dos itens que possui menor margem de uso para a atividade dos cílios, informação esta que está na Tabela 5.

Tabela 5: Custo unitário padrão dos itens para os cílios

Cílios	Valor	Volume 3D	Volume Híbrido	Volume Russo	Mega Volume
Caixa de cílios	R\$ 49,90	R\$ 3,12	R\$ 3,90	R\$ 5,46	R\$ 7,02
% do uso da caixa de cílios por serv.		6,3%	7,8%	10,9%	14,1%
Algodão 50g	R\$ 4,99	R\$ 0,75	R\$ 0,75	R\$ 0,75	R\$ 0,75
% do uso da cx de algodão por serv.		15,0%	15,0%	15,0%	15,0%
Escova de cílios (1/sessão)	R\$ 0,50	R\$ 0,50	R\$ 0,50	R\$ 0,50	R\$ 0,50
Cola 5 ml	R\$ 100,00	R\$ 5,00	R\$ 5,00	R\$ 8,00	R\$ 15,00
% do uso de tubo de cola por serv.		5,0%	5,0%	8,0%	15,0%
Fita com 16 unidades	R\$ 4,99	R\$ 0,50	R\$ 0,50	R\$ 0,50	R\$ 0,50
% do uso de und de fita por serv.		10,0%	10,0%	10,0%	10,0%
Máscara facial 50 und	R\$ 69,90	R\$ 1,40	R\$ 1,40	R\$ 1,40	R\$ 1,40
% do uso da cx de máscara por serv.		2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Luva descartável 100 und	R\$ 59,90	R\$ 1,20	R\$ 1,20	R\$ 1,20	R\$ 1,20
% do uso da cx de luva por serv.		2,0%	2,0%	2,0%	2,0%

Fonte: elaborado pelos autores

É importante destacar que as Tabelas 4 e 5 apresentam valores padrões, os quais serão usados posteriormente para comparação com os dados reais obtidos.

4.2.2 Criação do banco de dados para verificação do gasto de matéria-prima por serviço

A seguir, a Tabela 6 exibe o consumo efetivo de matéria-prima para cada um dos serviços. Esses valores foram derivados do uso identificado da matéria-prima ao longo do tempo. Dado que se trata de itens de pequeno porte, como a cola, a abordagem adotada baseou-se na quantidade de clientes atendidos com uma unidade de cola, calculada em relação a 1. Essa metodologia resultou em valores percentuais, como indicado na tabela abaixo.

Tabela 6: Comparativo de preço, custo, quantidade e custo padrão total dos serviços

Cílios	Valor	Volume 3D	Volume Híbrido	Volume Russo	Mega Volume
Caixa de cílios	R\$ 49,90	R\$ 3,74	R\$ 4,99	R\$ 7,49	R\$ 7,49
% do uso da cx de cílios por serv.		7,5%	10,0%	15,0%	15,0%
Algodão 50g	R\$ 4,99	R\$ 1,00	R\$ 1,00	R\$ 1,00	R\$ 1,00
% do uso da cx de algodão por serv.		20,0%	20,0%	20,0%	20,0%
Escova de cílios (1/sessão)	R\$ 0,50	R\$ 0,50	R\$ 0,50	R\$ 0,50	R\$ 0,50
Cola 5 ml	R\$ 100,00	R\$ 7,50	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 20,00
% do uso de tubo de cola por serv.		7,5%	10,0%	10,0%	20,0%
Fita com 16 unidades	R\$ 4,99	R\$ 0,60	R\$ 0,60	R\$ 0,60	R\$ 0,60
% do uso de und de fita por serv.		12,0%	12,0%	12,0%	12,0%
Máscara facial 50 und	R\$ 69,90	R\$ 2,10	R\$ 2,10	R\$ 2,10	R\$ 2,10
% do uso da cx de máscara por serv.		3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Luva descartável 100 und	R\$ 59,90	R\$ 3,00	R\$ 3,00	R\$ 3,00	R\$ 3,00
% do uso da cx de luva por serv.		5,0%	5,0%	5,0%	5,0%

Fonte: elaborado pelos autores

A Tabela 7 apresenta a comparação dos preços cobrados por cada serviço, juntamente com o custo variável por sessão de cada uma das modalidades, o que possibilita trazer o valor da margem de contribuição unitária.

Tabela 7: Comparativo de preço, custo e a margem de contribuição unitária

Cílios	Volume 3D	Volume Híbrido	Volume Russo	Mega Volume
Preço por sessão	R\$ 80,00	R\$ 90,00	R\$ 115,00	R\$ 180,00
Custo variável por Sessão	R\$ 12,46	R\$ 13,24	R\$ 17,80	R\$ 26,36
Margem de Contribuição Unitária	R\$ 67,54	R\$ 76,76	R\$ 97,20	R\$ 153,64

Fonte: elaborado pelos autores

4.2.3 Identificação das perdas ocorridas por cada um dos serviços

Ao analisar a Tabela 7 é evidente que o uso de alguns itens divergiu consideravelmente do padrão estabelecido, com destaque para a cola, que em certos tipos de serviços chegou a ser quase o dobro do valor previsto. Além disso, um fato curioso a ser observado é o aumento significativo no uso de cílios em quase todos os tipos de serviços, mesmo levando em conta uma margem de perda. Essas variações podem ser atribuídas a diversas razões, entre elas a falta de padronização na execução das atividades, o que pode gerar grande variação no consumo de matéria-prima. Outra justificativa plausível é que as clientes medidas para o uso real possuíam naturalmente cílios mais volumosos, o que resultou na aplicação de uma quantidade maior de matéria-prima do que o previsto.

Essas constatações apontam para a importância de monitorar de perto o consumo de insumos em cada serviço, buscando identificar as causas dessas variações e adotar medidas

corretivas para evitar desperdícios e otimizar a utilização de matéria-prima. A padronização de procedimentos e a busca por formas mais precisas de mensurar o consumo de insumos podem ser ações estratégicas relevantes para melhorar a eficiência operacional da estética e garantir uma gestão mais eficaz dos recursos. Com essas abordagens, a estética poderá manter um controle mais apurado dos custos, oferecer serviços de alta qualidade e alcançar maior satisfação dos clientes, fortalecendo sua posição competitiva no mercado.

Na sequência tem-se a Tabela 8 com o custo total por mês real de cada um dos tipos de serviços ofertados.

Tabela 8: Comparativo de preço, custo, quantidade e custo real total dos serviços

Cílios	Volume 3D	Volume Híbrido	Volume Russo	Mega Volume
Custo Padrão por sessão	R\$ 12,46	R\$ 13,24	R\$ 17,80	R\$ 26,36
Custo Real por sessão	R\$ 18,43	R\$ 22,18	R\$ 24,67	R\$ 34,67
Quantidade de Clientes	33	30	13	8
Perda Total (R\$/mês)	R\$ 197,01	R\$ 268,20	R\$ 89,31	R\$ 66,48

Fonte: elaborado pelos autores

A comparação final apresentada na Tabela 8 demonstra a importância de ter um padrão de execução de serviços bem definido em uma empresa. Notavelmente, na grande parte dos serviços, a diferença de custo foi aproximadamente de 50%, o que representa uma discrepância significativa. Essa análise ressalta como a falta de padronização pode impactar negativamente a eficiência operacional e a gestão de custos, resultando em desperdícios financeiros substanciais.

Essa disparidade nos custos realça a necessidade de estabelecer procedimentos bem definidos para cada serviço, bem como o controle rigoroso do uso de matéria-prima em conformidade com o padrão estipulado. A padronização não apenas proporciona maior consistência na qualidade dos serviços prestados pela proprietária, mas também permite uma gestão mais precisa dos recursos e uma avaliação mais acurada das margens de lucro de cada um dos serviços.

4.2.4 Custo-Padrão para as sobrancelhas

A oferta de duas modalidades distintas de serviços para sobrancelhas confere aos clientes uma flexibilidade de escolha, adequando-se às suas preferências e necessidades. A primeira modalidade envolve a aplicação de henna e um design personalizado de acordo com o formato do rosto da cliente, enquanto a segunda opção se concentra exclusivamente no design das sobrancelhas. Essa diversidade de serviços permite que os clientes façam a escolha mais adequada para si.

A Tabela 9 destaca as características de cada modalidade, enfatizando as diferenças entre o custo padrão e o custo real, baseado em uma estimativa mensal padrão da demanda para ambas as modalidades. Essa análise comparativa se mostra fundamental para a gestão, proporcionando insights para uma precificação competitiva, controle de custos eficiente e um planejamento estratégico que visa a maximização dos lucros e a satisfação dos clientes. Com base nessas informações, a estética estará mais preparada para tomar decisões assertivas, alavancar o sucesso do negócio e fortalecer sua posição no mercado.

Tabela 9: Comparativo de custo padrão e realizado, quantidade e perda total dos serviços - sobrancelhas

Sobrancelhas	Com Henna	Sem Henna
Custo Padrão por Sessão	R\$ 10,38	R\$ 3,28
Custo Real por Sessão	R\$ 12,53	R\$ 3,53
Quantidade de Clientes	13	9
Perda Total (R\$/mês)	R\$ 27,94	R\$ 2,25

Fonte: elaborado pelos autores

A análise da tabela destaca que os serviços com henna apresentam um custo unitário consideravelmente maior em comparação com os serviços sem henna, devido ao uso significativo de matéria-prima. Por outro lado, os serviços sem henna têm uma dependência menor de insumos expressivos, como o algodão e máscara facial. Essa compreensão é fundamental para uma gestão financeira eficaz, permitindo identificar as margens de lucro em cada modalidade de serviço e orientar a estratégia de precificação para garantir a rentabilidade do negócio, alcançando uma oferta atrativa para os clientes.

4.2.5 Custo-Padrão para as unhas

Conforme explicado anteriormente, os custos padrão para as unhas serão apresentados apenas na parte final, pois as modalidades seguem a mesma abordagem e lógica dos cílios, já detalhada nos tópicos 4.2.1 até 4.2.3.

Na Tabela 10, é notável que os custos unitários de ambos os serviços são próximos, com valores de R\$ 9,90 e R\$ 11,59, respectivamente. Além disso, constata-se que o custo unitário real não apresentou grandes distorções quando comparado ao custo unitário padrão, ou seja, as perdas anormais são mínimas. Esse resultado é provavelmente atribuído à eficiente gestão dos insumos pela proprietária, que prioriza a execução detalhada dos serviços e busca minimizar o desperdício de matéria-prima, refletindo sua preocupação com a qualidade do serviço prestado. Essa abordagem cuidadosa e focada na excelência pode reforçar a satisfação dos clientes e manter a rentabilidade do negócio.

Tabela 10: Comparativo de custo padrão e realizado, quantidade e perda total dos serviços - unhas

Unhas	Alongamento	Esmaltação
Custo padrão por sessão	R\$ 9,02	R\$ 10,17
Custo real por sessão	R\$ 9,90	R\$ 11,59
Quantidade de Clientes	5	10
Perda Total (R\$/mês)	R\$ 4,38	R\$ 14,12

Fonte: elaborado pelos autores

4.3 Fase 3: Estruturação do TDABC

Nesta fase, é apresentado o processo de estruturação do método TDABC, dividido em quatro etapas essenciais, seguindo o cronograma de execução. Na primeira etapa, realizou-se o mapeamento das atividades realizadas na estética. Em seguida, na segunda etapa, foi definido o tempo de execução necessário para cada um dos serviços oferecidos. A terceira etapa consistiu na estruturação das ETs (Equações de Tempo), e por fim, na última etapa, foram estruturados os cálculos para determinar o custo dos serviços prestados.

Essa abordagem metodológica detalhada e organizada permitirá obter uma visão mais abrangente e precisa dos custos envolvidos em cada serviço. Com o processo do TDABC, a gestão terá uma base sólida para tomadas de decisões estratégicas, identificação de áreas de eficiência e possíveis oportunidades de otimização de recursos. A partir dos resultados obtidos nessa fase, a estética estará melhor equipada para aprimorar sua gestão financeira, fornecer serviços mais competitivos e impulsionar o sucesso do negócio de forma sustentável.

4.3.1 Mapeamento das atividades e cálculo da TCU

O cálculo do TDABC requer uma abordagem metodológica estruturada, que se desdobra em passos sequenciais. O processo tem início com a organização dos processos presentes na estética e sua subsequente alocação do tempo de utilização pela profissional responsável.

Para calcular o valor da Taxa de Custo Unitário (TCU) da estética, o custo fixo total (incluindo a depreciação) no valor de R\$ 3.160,30 mensais foi dividido pelo total de horas mensais definido, neste caso 336 horas/mês, tempo este que a proprietária se dedica ao seu salão de beleza. Consequentemente, a TCU da estética foi calculada em R\$ 10,43, indicando que, em termos de tempo, cada hora de trabalho na estética é avaliada nesse valor de TCU,

É relevante destacar que, devido à condição da profissional como microempreendedora individual e ao tamanho reduzido do espaço da estética, uma abordagem pragmática foi adotada. Nesse contexto, foi determinada a criação de um valor de TCU global. Essa escolha decorre do fato de que os processos em questão são pequenos e altamente específicos, o que tornaria complexo o processo de distribuição proporcional de custos entre eles.

Após o cálculo da TCU, partiu-se para o mapeamento das atividades desenvolvidas na estética. Em função do pequeno porte da empresa, definiu-se como macroatividades as seguintes:

- Atendimento ao cliente
- Serviço de beleza
- Limpeza e organização
- Gestão administrativa
- Marketing

As atividades foram definidas de forma macro, pois entendeu-se que um maior detalhamento neste primeiro momento não agregaria tanto valor, dado que este é o primeiro estudo de custeio da empresa. As três primeiras atividades são diretamente relacionadas aos serviços da estética (atendimento ao cliente, serviço de beleza e limpeza e organização), já as duas últimas (gestão administrativa e marketing) são atividades necessárias para o andamento da estética e são classificadas como atividades de apoio.

4.3.2 Definição do tempo de execução das atividades e ETs

A etapa subsequente consistiu na definição de um tempo padrão de execução de cada atividades em cada modalidade de serviço. Esse tempo serve como ponto de partida para a análise das perdas anormais, que serão abordadas em detalhe mais adiante.

Além de sua utilidade nesse contexto, esses tempos desempenham um papel fundamental na concepção das Equações de Tempo (ETs). No âmbito deste estudo, as ETs permitem uma análise comparativa dos tempos de execução dos serviços, o que por sua vez facilita a detecção de ineficiências e contribui para o aprimoramento geral da gestão operacional.

A Tabela 11 apresenta os tempos padrão de execução para cada serviço, uma estimativa calculada de acordo com as janelas de disponibilidade das profissionais no salão. É importante ressaltar que a variabilidade no tempo entre clientes é substancial, uma vez que está sujeita a diversos fatores, como a experiência prévia da cliente com os serviços, seu conhecimento dos procedimentos estéticos e suas características individuais. Isso resulta em uma variabilidade significativa que precisa ser considerada. Esses valores estão correlacionados com a média de clientes atendidos mensalmente, os quais são apresentados na Tabela 3.

Tabela 11: Tempo unitário de execução de cada atividade em cada serviço da estética (min)

Serviços	(A) Atendimento ao cliente (horas/serv)	(B) Serviço de beleza (horas /serv)	(C) Limpeza e organização (horas/serv)	(D) Administrativo (horas/serv)	(E) Marketing (horas/serv)
Sobrancelha - com henna	0,30	1,00	0,05	0,125	0,10
Sobrancelha - sem henna	0,30	0,50	0,05	0,125	0,10
Cílios - Volume 3D	0,30	2,00	0,05	0,125	0,10
Cílios - Vol. Híbrido	0,30	2,00	0,05	0,125	0,10
Cílios - Vol. Russo	0,30	2,00	0,05	0,125	0,10
Cílios - Mega Vol.	0,30	2,50	0,05	0,125	0,10
Unhas - Alongamento	0,30	4,00	0,05	0,125	0,10
Unhas - Esmaltação	0,30	1,50	0,05	0,125	0,10

Fonte: elaborado pelos autores

As ETs seguem um padrão notavelmente próximo, o que gera uma similaridade significativa. Portanto, as ETs são diferenciadas principalmente pelo valor atribuído ao ‘Serviço de Beleza’ (B), visto que os demais valores de tempo são uniformes, independentemente da cliente (exemplo Equação (1)).

$$ET_{\text{sobrancelha com henna}} = 0,3 \times A + 1,0 \times B + 0,05 \times C + 0,125 \times D + 0,10 \times E \quad (1)$$

É importante reforçar que, embora exista uma discreta variação, aprofundar-se nesse nível de detalhamento com o atual nível de maturidade da empresa não se mostra viável. Portanto, por conveniência, optou-se por estabelecer valores iguais para diferentes modalidades de serviços.

4.3.3 Custo dos serviços ofertados

A Tabela 12 apresenta o custo unitário de cada um dos serviços ofertados, baseado exclusivamente no tempo de processo, ou seja sem matéria prima. Este custo foi calculado usando o princípio por absorção integral. Observa-se uma discrepância significativa entre os serviços de unhas - alongamento e os demais. Essa diferença pode ser facilmente explicada pelo longo tempo de operação desse serviço, que chega a quase 5 horas, e pelo seu alto custo. Surpreendentemente, apesar do alto custo, o valor cobrado por esse serviço é relativamente baixo quando comparado a outros serviços, como os de cílios, por exemplo. Diante dessa situação, uma medida viável para a profissional seria reestruturar o processo dessa modalidade de serviço ou considerar um aumento no seu valor de cobrança para equilibrar a relação custo-benefício e garantir uma rentabilidade mais adequada. Com uma análise cuidadosa desses aspectos, a profissional poderá tomar decisões estratégicas mais embasadas para otimizar seus serviços e maximizar seus resultados financeiros.

Tabela 12: Custo unitário dos serviços via TDABC

Serviços	Custo Unitário - TDABC	
Sobrancelha - Com henna	R\$	18,29
Sobrancelha - Sem henna	R\$	14,48
Cílios - Volume 3D	R\$	25,31
Cílios – Volume Híbrido	R\$	27,63
Cílios - Volume Russo	R\$	33,12
Cílios - Mega Volume	R\$	39,99
Unhas - Alongamento	R\$	68,79
Unhas - Esmaltação	R\$	24,48

Fonte: elaborado pelos autores

No contexto da gestão operacional da estética, a ociosidade desempenha um papel crucial e se desdobra em duas categorias distintas: a ociosidade normal e a ociosidade anormal. A ociosidade normal se refere a intervalos de tempo previsíveis e planejados, nos quais a inatividade é esperada como parte do fluxo operacional. Esses momentos programados, embora essenciais para manter a qualidade e a eficiência das operações do salão, ainda carregam consigo impactos financeiros que requerem atenção gerencial.

Por contraste, a ociosidade anormal abrange os períodos não programados de inatividade. Esses momentos imprevistos acarretam perdas monetárias tangíveis e substanciais, comprometendo a eficiência e afetando diretamente a lucratividade do empreendimento que como é microempresa, afeta significativamente. Ao considerar os valores apresentados na Tabela 13, onde a ociosidade anormal totaliza 18,70 horas com uma perda monetária de R\$ 195,04, fica claro o impacto financeiro significativo dessa ociosidade não planejada.

Reconhecendo as nuances entre as duas categorias de ociosidade e adotando estratégias para controlar e minimizar a ociosidade anormal, é possível otimizar a utilização de recursos e melhorar o desempenho global da estética.

Tabela 13: Perdas por ociosidade

TDABC	Horas	Perda Monetária
Capacidade Total	336,00	
Capacidade Padrão	303,00	
Capacidade Efetiva Utilizada	284,30	
Ociosidade Anormal	18,70	R\$ 195,04
Ociosidade Normal	33,00	R\$ 344,19

Fonte: elaborado pelos autores

4.4 Análise Final

A partir dos cálculos apresentados nas seções anteriores, ainda que de forma resumida, foram observadas defasagens significativas em alguns serviços em relação às outras modalidades, tanto em termos de custos quanto de margens, evidenciando perdas anormais relevantes. Especificamente, o serviço de alongamento foi identificado como tendo uma desvantagem notável quando se considera o tempo de processo medido através do TDABC. A Tabela 14 mostra de forma comparativa os valores do custo unitário do serviço de Cílios de matéria-prima (Custo-Padrão) e atendimento (TDABC).

Tabela 14: Comparação entre o custo unitário via Custo-Padrão e TDABC – Serviço Cílios

Custo-Padrão	Volume 3D	Vol. Híbrido	Vol. Russo	Mega Vol.
Integral	R\$ 18,43	R\$ 22,18	R\$ 24,67	R\$ 34,67
Padrão	R\$ 12,46	R\$ 13,24	R\$ 17,80	R\$ 26,36
TDABC	Volume 3D	Vol. Híbrido	Vol. Russo	Mega Vol.
Integral	R\$ 25,31	R\$ 27,63	R\$ 33,12	R\$ 39,99
Padrão	R\$ 23,22	R\$ 23,46	R\$ 26,86	R\$ 35,82

Fonte: elaborado pelos autores

Outra observação de grande relevância é a considerável diferença, expressa em termos percentuais, entre os custos de matéria-prima e os demais serviços, que permanecem relativamente próximos entre si. No entanto, essa discrepância suscita a necessidade de uma investigação mais aprofundada para compreender as razões subjacentes a essas disparidades. Embora a variação possa parecer linear, ela revela perdas substanciais que demandam uma análise minuciosa.

Na Tabela 15, que compara os elementos relacionados ao tratamento das sobrancelhas, fica evidente que os valores se mantêm próximos do padrão, sobretudo nos casos em que a henna não é utilizada. Isso é observado tanto na perspectiva do Custo-Padrão quanto no TDABC. Entretanto, na categoria que envolve a aplicação de henna, nota-se uma discreta variação, ainda que seja relativamente menor. Esta discrepância é compreensível devido ao maior consumo de matéria-prima nessa modalidade específica.

Tabela 15: Comparação entre o Custo-Padrão e o TDABC - Sobrancelhas

Custo-Padrão	Com henna	Sem henna
Integral	R\$ 12,53	R\$ 3,53
Padrão	R\$ 10,38	R\$ 3,28
TDABC	Com henna	Sem henna
Integral	R\$ 18,29	R\$ 14,48
Padrão	R\$ 16,43	R\$ 13,88

Fonte: elaborado pelos autores

No âmbito dos tratamentos de unhas (Tabela 16), destacaram-se discrepâncias importantes, particularmente quando analisa-se os dados do TDABC. Nesse contexto, chamou-se atenção para uma diferença significativa entre o tempo de execução estabelecido como padrão e o tempo efetivamente empregado, revelando um aumento de cerca de 25% em relação ao tempo padrão previsto. Esta disparidade tem implicações que impactam toda a gama de serviços da estética, afetando diretamente a qualidade da experiência do cliente e a operação do estabelecimento.

Tabela 16: Comparação entre o Custo-Padrão e o TDABC - Unhas

Custo-Padrão	Alongamento		Esmaltação	
Integral	R\$	9,90	R\$	11,59
Padrão	R\$	9,02	R\$	10,17
TDABC	Alongamento		Esmaltação	
Integral	R\$	68,79	R\$	24,48
Padrão	R\$	57,31	R\$	23,44

Fonte: elaborado pelos autores

A Tabela 17 revela insights valiosos sobre a relação entre o faturamento e o lucro de diferentes modalidades de serviços oferecidos pela estética. Observa-se que os serviços de Volume 3D, Volume Híbrido e Volume Russo apresentam uma significativa diferença entre faturamento e lucro, com margens consideráveis que podem contribuir para uma base financeira sólida. Por outro lado, a análise também aponta para a importância de ajustes em alguns serviços, como o serviço com henna, que revela um prejuízo financeiro notável, indicando a necessidade de uma revisão da estratégia de precificação ou custos associados a esse serviço. Além disso, o serviço de esmaltação demonstra um lucro relativamente modesto, sugerindo a possibilidade de exploração de alternativas para aumentar sua margem de lucro, seja através de otimização de processos ou ajustes na precificação. Esses insights oferecem à proprietária da estética um direcionamento para aprimorar a alocação de recursos e maximizar o retorno financeiro de cada modalidade de serviço. Esta observação destaca a importância de uma avaliação minuciosa da precificação, bem como a análise criteriosa das estruturas de custos associadas a esses serviços menos rentáveis. Como informado na introdução, a proprietária elaborou sua precificação baseado no mercado, porém para o seu negócio é algo não recomendado.

Tabela 17: Comparação entre Faturamento e Lucro

	Vol. 3D	Vol. Híbrido	Vol. Russo	Mega Vol.	Com henna	Sem henna	Alongamento	Esmaltação
Faturamento	R\$ 2.640,00	R\$ 2.700,00	R\$ 1.495,00	R\$ 1.440,00	R\$ 195,00	R\$ 225,00	R\$ 700,00	R\$ 650,00
Integral	R\$ 1.443,42	R\$ 1.494,29	R\$ 751,26	R\$ 597,33	R\$ 400,68	R\$ 162,10	R\$ 393,41	R\$ 360,70
Parcial	R\$ 1.177,60	R\$ 1.101,03	R\$ 580,56	R\$ 497,45	R\$ 348,47	R\$ 154,41	R\$ 331,67	R\$ 336,15
Lucro	R\$ 1.462,40	R\$ 1.598,97	R\$ 914,44	R\$ 942,55	-R\$ 153,47	R\$ 70,59	R\$ 368,33	R\$ 313,85

Fonte: elaborado pelos autores

A partir destes dados, a proprietária da estética pode adotar uma estratégia focada em promover e aprimorar os serviços mais lucrativos, aproveitando ao máximo seu potencial de receita. Uma estratégia interessante poderia envolver a criação de pacotes ou ofertas especiais para atrair a clientela para os serviços mais rentáveis, ao mesmo tempo em que considera oferecer treinamento adicional para otimizar a eficiência dos serviços com margens de lucro mais baixas. Em último caso, descontinuar estas modalidades para concentrar departamentos como Marketing e o Administrativo, em especial a operação de controle de estoque nos serviços mais rentáveis.

É intrigante notar que em alguns serviços os custos integrais se aproximam dos custos parciais. Isso é justificado pela eficiência e eficácia, fazendo com que não tenha tantas perdas e também o tempo de execução integral ficou próximo ao tempo de execução padrão.

Em resumo, uma contínua análise crítica dos dados, aliada à implementação de estratégias que capitalizem as áreas mais lucrativas e busquem otimizar as menos rentáveis, tem o potencial de estabelecer uma base financeira estável e sustentável para a estética.

5. Conclusão

Nas considerações finais deste estudo, reafirma-se a relevância do tema abordado no contexto do crescimento exponencial das microempresas no setor da estética. O trabalho concentrou-se em estruturar um sistema gerencial de custos para aprimorar a competitividade da empresa estudada, fornecendo informações precisas para a tomada de decisão. A análise revelou insights significativos, reforçando a importância da gestão de custos.

No entanto, empreendedores desse setor, incluindo a proprietária da estética em foco, enfrentam desafios na gestão de custos e na definição de preços adequados. Esta pesquisa destacou de maneira nítida as lacunas presentes nos serviços oferecidos, identificando tanto oportunidades para maior lucratividade quanto áreas com perdas anormais. Vale ressaltar que a análise de custos deve ser uma prática constante, independentemente da saúde financeira.

O método TDABC se mostrou valioso para compreender as eficiências e ineficiências operacionais, especialmente ao evidenciar discrepâncias entre o tempo de execução padrão e

o tempo real utilizado. A análise de custos integrais e parciais revelou aproximações notáveis, sugerindo um bom controle das despesas e alocação eficaz de recursos.

Diante dos resultados, a proprietária, que não possui conhecimentos profundos em rateio e alocação de custos, pode utilizar esses insights para revisar sua estratégia de precificação, otimizar processos e concentrar esforços nos serviços mais lucrativos.

Neste cenário, o trabalho assume o papel de um guia para uma gestão financeira mais eficaz, auxiliando a proprietária a tomar decisões embasadas e promover melhorias tangíveis. Em última análise, a pesquisa ressalta a importância crítica da análise de custos para o sucesso sustentável das microempresas no setor de beleza e bem-estar..

Referências Bibliográficas

ALMEIDA, Cesar Felipe Guedes. **Aplicação de método de custeio variável como ferramenta de auxílio na gestão de um salão de beleza.** Porto Alegre/RS, UFRGS. Dezembro de 2017.

BADEJO, Marcelo Silveira. **Gestão estratégica de custos: Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC).** Porto Alegre/RS, UFRGS. Dezembro de 2019.

BEBER, S.J.N; DIÓGENES, M. C; Silva, E.Z; KLIEMANN NETO, J. F. **Princípios de custeio: uma nova abordagem.** XXIV ENEGEP Florianópolis-SC. Novembro de 2004.

BEUREN, Ilse Maria. (2003). **Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras.** Florianópolis/SC, UFSC. Janeiro de 2003.

BEUREN, Ilse Maria; OLIVEIRA, Hilamar Voigt. (1996). **Mensuração das atividades empresariais: Custeio Baseado em Atividades x Método da Unidade de Esforço de Produção.** Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, v. 25,n. 84, p. 31-39, jan./mar. de 1996.

BEUREN, Ilse Maria. **O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial.** Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília-DF, 2000.

BRITO, Natalia Dinoa Duarte Cardoso. **Sucesso do Microempreendedor Individual no Brasil.** São Paulo/SP, USP, Dezembro de 2016.

BORNIA, Antônio Cezar. **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno.** Florianópolis/SC, UFSC, Fevereiro de 1995.

BORNIA, Antônio Cezar, **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas.** 3 ed. São Paulo-SP. Atlas. 2010

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas.** Porto Alegre-RS. Atlas. 2002

CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; MIRANDA, Luis Carlos; CALLADO, Antônio André Cunha. **Fatores associados à gestão de custos: um estudo nas micro e pequenas empresas do setor de confecções,** 2003.

RODRIGUES, Ivone Ramos; CASTRO, Joana D'arc Bardella. **A importância das microempresas (ME) no atual cenário econômico brasileiro,** 2003.

- CLEITON, Joacil da Silva. **Análise de custos: estudo de caso em salão de beleza do Micro Empreendedor Individual**. Mato Grosso. 2019
- COLPO, Iliane. (2019). **O Método de Custeio TDABC no setor de serviços: aplicação em uma empresa contábil**. Santa Maria/RS, UFSM. Fevereiro de 2019.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em Administração**, AMGH Editora Ltda. 2016
- FIRMINO, Natalia Evelyn. **Os desafios para Microempreendedores durante epós pandemia**. São Paulo-SP, **Janeiro de 2022**. Disponível em <<https://aventuradeconstruir.org.br/os-desafios-para-microempreendedores-durante-e-pos-pandemia/>> . Acessado em 06 de agosto de 2022.
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem de contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo-SP. Atlas. 2009
- GERHARDT, T. E; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**, 1 ed. 2009
- GUIMARÃES JÚNIOR, D.; NASCIMENTO, A.; SANTOS, L.; RODRIGUES, G. **Efeitos da Pandemia do COVID-19 na Transformação Digital de Pequenos Negócios**. *Revista de Engenharia e Pesquisa Aplicada*, v. 5, n. 4, p. 1-10, Julho de 2020.
- JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro. 3ª ed. LTC, 2002.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. 2003. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo, SP: Atlas. 2003.
- LEAL, Ricardo; SANTOS, José Luiz; Schmidt, Paulo. **Time-Driven Activity Based Costing (TDABC): uma ferramenta evolutiva na gestão de atividades**. Faculdade São Francisco de Assis (UNIFIN). 2009
- KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Time-Driven Activity Based Costing**. Harvard Business. Estados Unidos- EUA. 2004
- KAPLAN, R.S.; ANDERSON, S. R. **Time-Driven Activity Based Costing – a simpler and more powerful path to higher profits**. Estados Unidos - Boston: Harvard Business School Press, 2007.
- KALNIN, J. L.; DELNANI, R; SANTOS, S.R . **Aplicação do método tdabc – Time-Driven Activity Based Costing em uma propriedade da agricultura familiar**. UCS. Congresso Brasileiro de Custos – Foz do Iguaçu – PR, Novembro de 2015.
- KLIEMANN NETO, Francisco José. **Custos Industriais**. Apostila da Disciplina de Custos Industriais, Porto Alegre: PPGE/UFGRS. 2004
- LEONCINE, Maury; GONÇALVES, Marguit; ABBAS, Katia. **Os Métodos de Custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura**. Porto Alegre-RS. 2012
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de Custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo-SP. Atlas. 2010
- MORSCH, Heitor Santos. **Análise de Custos em Indústria e Comércio de produtos de beleza ltda-me**. UFRGS, Porto Alegre-RS., 2009.

MÜLLER, C. J. **A evolução dos sistemas de manufatura e a necessidade de mudança nos sistemas de controle e custeio**, Dissertação de Mestrado em Engenharia,PPGEP (UFRGS) Porto Alegre. 2019

PADOVEZE, Luis. **Contabilidade de Custos**. São Paulo-SP. 2013

PINTO JUNIOR, Dario Moreira et al., **Uma análise do perfil do cliente de salão de beleza na região Sul Fluminense.**, out. 2017.

PINZAN, A. F. **Métodos de Custeio e seus propósitos de uso: análise por meio de estudo de casos múltiplos**. Dissertação (Mestrado) -Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo-SP. 2013

- PORTON, R. A. de B.; BEUREN, I. M. **Configuração de um Sistema de Custos para uma pequena empresa comercial**. In: Congresso Brasileiro de Custos, São Leopoldo-RS. 2001
- PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**, 2 ed., Universidade Feevale, Novo Hamburgo. 2013
- VITORIA, Marlene de Fátima Costa, **O MICROEMPREENDEDOR EM TEMPOS DE PANDEMIA: UMA ANÁLISE DO IMPACTO ECONÔMICO EM CENÁRIO DE CRISE.**, Janeiro de 2021.
- VRIES, Peter., **Rebeldes criativos com causa.**, Dezembro de 2001.
- RAUPP, Fabiano Maury. **Gestão de Custos em serviços estéticos: um estudo de caso em uma clínica de podologia**. Florianópolis-SC. 2017
- SEBRAE, FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV). **Pequenos negócios Geram renda de R\$ 420 bi por ano, aponta levantamento do Sebrae**, Julho de 2022, Acessado em 31 de Julho de 2022. Disponível em: < [Pequenos negócios geram renda de R\\$ 420 bi por ano, aponta levantamento do Sebrae | CNN Brasil](#) >
- SEBRAE, FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV) (2018), **Só 1 em cada 5 MEIs estuda finanças, aponta o Sebrae**, Mai 2018, Acessado em 25 de Setembro de 2022. Disponível em: < [COAD - Só 1 em cada 5 MEIs estuda finanças, aponta o Sebrae](#) >
- Setor de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos apresenta crescimento de 5,7% no primeiro quadrimestre de 2021. **Associação Brasileira das Indústrias de Higiene Pessoal Perfumaria e Cosméticos**, São Paulo-SP, 25, Junho de 2021. Disponível em: <<https://abihpec.org.br/comunicado/setor-de-higiene-pessoal-perfumaria-e-cosmeticos-apresenta-crescimento-de-57-no-primeiro-quadrimestre-de-2021/>>.
- SILVA, Kécia Karla Macedo da Silva, **Microempreendedor Individual e a estratégia de vendas com o uso das redes sociais na pandemia (covid-19)**. UFAL, Arapirava-AL Dezembro de 2021.
- SILVA, Edson Zílio. **Autonomia e a eliminação das perdas: a base de uma estratégia de produção para assegurar uma posição competitiva na indústria**. Dissertação de Mestrado em Engenharia, PPGEP (UFRGS). Porto Alegre. 2002
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; LEAL, R. **Time-Driven Activity Based Costing (TDABC): uma ferramenta evolutiva na Gestão de atividades**. Porto Alegre, 2013.
- SOARES (2013), **Aplicação do Custeio Baseado em Atividades (ABC) em um salão de beleza em Criciúma /SC.**, Dezembro de 2013.
- SPEROTTO, Nicole Oliveira (2021). **Modelagem e aplicação de um Sistema Gerencial de Custos para uma pequena empresa do setor alimentício**. Porto Alegre-RS, 2021.
- SULAIMAN, Maliah; AHMAD, Nazli Nik; MOHD ALWI, Norhayati. **Is standard costing obsolete? empirical evidence from Malaysia**. Managerial Auditing Journal. 2005
- ZIMMERMANN, R.A. **Gestão de Custos nas empresas prestadoras de serviços: as metodologias UEP e ABC**. Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Florianópolis, 2003.