

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ANÁLISE DE CUSTOS ATRAVÉS DO MÉTODO DE CUSTEIO HÍBRIDO EM UMA
PRESTADORA DE SERVIÇOS NA CIDADE DE JUIZ DE FORA - MG**

ALINE CRISTINA FIALHO CRUZ

JUIZ DE FORA
2018

ALINE CRISTINA FIALHO CRUZ

ANÁLISE DE CUSTOS ATRAVÉS DO MÉTODO DE CUSTEIO HÍBRIDO EM UMA
PRESTADORA DE SERVIÇOS NA CIDADE DE JUIZ DE FORA - MG

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado pela acadêmica Aline Cristina Fialho Cruz ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª Ma. Raquel Angelo Araujo

Juiz de Fora
FACC/UFJF
2018

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à Deus, que me deu o dom da vida e me abençoa todos os dias com o seu amor infinito.

A minha família. Especialmente, minha mãe Adriana e minha avó Cleyde, por todo incentivo durante essa jornada.

Aos amigos, obrigada por torcerem e vibrarem com a minha conquista.

A minha orientadora Raquel, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções, incentivos e conhecimentos compartilhados.

A todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
Termo de Declaração de Autenticidade de Autoria

Declaro, sob as penas da lei e para os devidos fins, junto à Universidade Federal de Juiz de Fora, que meu Trabalho de Conclusão de Curso é original, de minha única e exclusiva autoria e não se trata de cópia integral ou parcial de textos e trabalhos de autoria de outrem, seja em formato de papel, eletrônico, digital, audiovisual ou qualquer outro meio.

Declaro ainda ter total conhecimento e compreensão do que é considerado plágio, não apenas a cópia integral do trabalho, mas também parte dele, inclusive de artigos e/ou parágrafos, sem citação do autor ou de sua fonte. Declaro por fim, ter total conhecimento e compreensão das punições decorrentes da prática de plágio, através das sanções civis previstas na lei do direito autoral¹ e criminais previstas no Código Penal², além das cominações administrativas e acadêmicas que poderão resultar em reprovação no Trabalho de Conclusão de Curso.

Juiz de Fora, 30 de novembro de 2018.

Aline Cristina Fialho Cruz

Aline Cristina Fialho Cruz

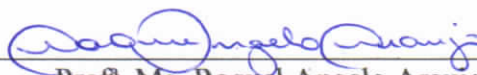
¹ LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

² Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano ou multa.

ATA DE DEFESA DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Ao 30º dia do mês de novembro de 2018, nas dependências da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, reuniu-se a banca examinadora formada pelos professores abaixo assinados para examinar o Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis, da discente **ALINE CRISTINA FIALHO CRUZ**, regularmente matriculada no Bacharelado em Ciências Contábeis sob o número **201377097**, intitulado **ANÁLISE DE CUSTOS ATRAVÉS DO MÉTODO DE CUSTEIO HÍBRIDO EM UMA PRESTADORA DE SERVIÇOS NA CIDADE DE JUIZ DE FORA - MG**. Após a apresentação e consequente deliberação, a banca examinadora se reuniu em sessão fechada, considerando a discente APROVADA. Tal conceito deverá ser lançado em seu histórico escolar quando da entrega da versão definitiva do trabalho, impressa e em meio digital.

Juiz de Fora, 30 de novembro de 2018.



Prof.ª. Ma. Raquel Angelo Araujo
Orientadora



Prof. Dr. Fabrício Pereira Soares



Prof. Me. Luís Carlos Barbosa dos Santos

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Definições de custo contábil e custo gerencial.....	14
Quadro 2: Características de alguns métodos de custeio.....	19
Quadro 3: Vantagens e desvantagens do Custeio Baseado em Atividades	21
Quadro 4: Vantagens e desvantagens da Unidade de Esforço de Produção.....	22
Quadro 5: Etapas do modelo híbrido.....	24

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Classificação dos gastos	17
Figura 2: Classificação dos custos	18
Figura 3: Tipos de serviços prestados por área.....	30
Figura 4: Menu da planilha.....	31

LISTA DE TABELAS E GRÁFICOS

Tabela 1: Alocação dos gastos às atividades e cálculo do CAM.....	32
Tabela 2: CSB e CEA.....	33
Tabela 3: Cálculo da MEA por serviço prestado.....	33
Tabela 4: Resumo dos custos mensais: em CEA e em reais no mês de setembro/2018	34
Tabela 5: Resultado do Exercício – por tipo de serviço e área.....	35
Gráfico 1: Serviços na economia brasileira (incluindo comércio)	26

LISTA DE SIGLAS

ABC - Custeio Baseado em Atividades

ABIHPEC - Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos

CAM - Custo da Atividade por Minuto

CCS - Cálculo dos custos dos serviços

CEA - Constante de Esforço da Atividade

CSB - Custo do Serviço Base

EPP - Empresas de Pequeno Porte

GGP - Gastos Gerais do Período

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

MCD - Material de Consumo Direto

ME - Microempresas

MEA - Medida de Esforço da Atividade

MEI - Microempreendedor Individual

PIB - Produto Interno Bruto

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

UEP - Unidade de Esforço de Produção

RESUMO

Apesar da dificuldade de implementação de um sistema de custeio em empresas prestadoras de serviços, estas também possuem a necessidade de definir seus custos. O presente trabalho consiste em um estudo de caso único, com o objetivo de analisar os custos em uma prestadora de serviços do segmento de barbearia na cidade de Juiz de Fora, através do custeio híbrido proposto por Borgert e Silva (2005). O desenvolvimento foi realizado através de revisão bibliográfica e exploratória, contou também com o levantamento de dados da empresa referente aos gastos incorridos durante o mês estudado. A análise de custos por meio do método de custeio híbrido, que consiste na junção do Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Unidade de Esforço de Produção (UEP), apresentado por Borgert e Silva (2005), se deu através da aplicação do roteiro criado por estes, adaptado as condições da empresa objeto desse estudo. Os resultados obtidos indicam que o custeio híbrido é capaz de gerar informações úteis para a tomada de decisão pelos gestores.

Palavras-Chaves: Prestadoras de Serviço. Método de Custeio Híbrido. Custeio Baseado em Atividades - ABC. Unidade de Esforço de Produção - UEP.

ABSTRACT

Despite the difficulty of implementing a costing system in companies that provide services, they also need to define their costs. The present work consists of a single case study, with the objective of analyzing the costs in a service provider of the barber shop in the city of Juiz de Fora, through the hybrid costing proposed by Borgert and Silva (2005). The development was carried out through a bibliographical and exploratory review, and also included the data collection of the company related to the expenses incurred during the month studied. The cost analysis using the hybrid costing method, which consists of the combination of Activity-Based Costing (ABC) and Production Effort Unit (PEU), presented by Borgert and Silva (2005), occurred through the implementation of the roadmap created by them, adapted the conditions of the company object of this study. The obtained results indicate that the hybrid costing is able to generate useful information for the decision making by the managers.

Keywords: Service Providers. Hybrid Costing Method. Activity-Based Costing - ABC. Production Effort Unit - PEU.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1	Contabilidade De Custos	14
2.2	Conceituação e Classificações em Custos.....	15
2.2.1	Terminologias.....	15
2.2.2	Classificação dos Custos	17
2.3	Métodos de Custeio	19
2.3.1	Custeio Baseado em Atividade – ABC.....	20
2.3.2	Unidade de Esforço de Produção – UEP	21
2.3.3	O Custeio Híbrido – ABC e UEP	23
2.4	Ambiente de Estudo.....	24
2.4.1	As Micro e Pequenas Empresas e o Setor de Serviços no Brasil.....	25
2.4.2	Mercado de Barbearias no Brasil	26
3	METODOLOGIA.....	28
4	ESTUDO DE CASO – APLICAÇÃO DO MÉTODO PROPOSTO.....	30
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	37
6	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	39
7	APÊNDICES	42

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o setor de serviços é tido como o mais abrangente e diversificado. De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) o setor de serviços, incluindo comércio, no 1º trimestre de 2018, representou 72,5% do valor adicionado do Produto Interno Bruto (PIB), sendo o mais representativo.

Em uma pesquisa realizada pelo empresômetro e citada por Everton Junior (2017), no exercício de 2016, foi identificado que 47,1% das empresas prestadoras de serviços têm origem nos pequenos negócios. Segundo dados do SEBRAE (2016), as microempresas apresentam uma maior taxa de mortalidade nos dois primeiros anos de existência, tendo correspondido a 55% em 2012. Os fatores citados pela instituição que contribuíram para a mortalidade são a falta de: planejamento do negócio; gestão do negócio e capacitação dos donos em gestão empresarial.

Devido ao grande número de pequenas empresas nesse segmento e a intangibilidade da prestação de serviços, a gestão de custo não é tão comum nessas entidades. Dentro desta ótica, é possível notar que uma gestão amadora impossibilita o conhecimento de informações importantes e gerando problemas como falta de caixa, dificuldades na prestação do serviço, entre outros. Partindo dessa premissa torna-se indispensável os conhecimentos dos custos dentro de qualquer empresa para o sucesso do empreendimento.

Corrêa e Caon (2012) destacam que a maioria das empresas se preocupam mais com um controle de custos que obedeça às normas fiscais para as Demonstrações Contábeis, se esquecendo que a contabilidade de custos é uma grande aliada para a geração de informações gerenciais destinadas a tomada de decisão.

Dados do SEBRAE referentes a 2016 apontam a cadeia produtiva da beleza como abrangente e diversificada, englobando empreendimentos de diferentes naturezas e portes. Esse segmento apresentou um faturamento de 1,8% do PIB nacional e 9,4% do consumo mundial, demonstrando assim o elevado potencial de geração de renda e de postos de trabalho além de sua relevância no desenvolvimento econômico e social do país.

Diante deste panorama, esse trabalho tem como objetivo analisar os custos em uma prestadora de serviços do segmento de barbearia na cidade de Juiz de Fora, através do custeio híbrido proposto por Borgert e Silva (2005). A fim de atingir o objetivo proposto são determinados os seguintes objetivos específicos:

- Analisar o método de custeio híbrido como forma de registro e controle de custos
- Classificar os gastos da barbearia
- Analise dos custos através do método de Custeio Híbrido

- Fornecer orientações para o controle contínuo dos custos, através da criação de uma planilha eletrônica.

O tema escolhido justifica-se pelo crescimento contínuo da cadeia produtiva da beleza, em especial o nicho das barbearias com serviços de alto valor agregado, que contribuem para a geração de emprego e renda. Ainda conforme o SEBRAE (2017), o público masculino tem cuidado cada vez mais da aparência, estão mais vaidosos e preocupados com marcas de expressão, redução de medidas abdominais e procedimentos de rejuvenescimento. São clientes constantes, que tendem a gastar mais quando gostam do serviço e indicam o estabelecimento à família e aos amigos.

Uma pesquisa direcionada ao público masculino encomendada em 2016 pela Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (ABIHPEC) ao Instituto Qualibest, aponta que 43% dos entrevistados são supervaidosos e que 54% frequentam regularmente salões e barbearias. Conforme João Carlos Basilio, presidente executivo da ABIHPEC:

A rotina do homem brasileiro moderno requer uma grande diversidade de produtos de cuidados pessoais para praticidade do dia a dia. A indústria está atenta e vem disponibilizando não somente produtos habituais, mas também novidades e inovações, a fim de atender às demandas de um consumidor cada vez mais exigente (2016)

Nesse contexto, o número de negócios que atendem esse segmento vem evoluindo significativamente, trazendo conseqüentemente um aumento na concorrência. Esse cenário realça a necessidade da aplicação de técnicas capazes de gerar informações úteis a tomada de decisão, dentre elas os custos gerados pelos serviços prestados.

O trabalho está disposto em sete capítulos, sendo o primeiro responsável pela introdução, contendo uma breve descrição sobre o tema, os objetivos do trabalho e a justificativa da pesquisa. O Capítulo 2 expõe o referencial teórico, abordando temas como a importância da contabilidade de custos e os métodos relevantes para a análise de custos do serviço e na sequência apresenta o cenário no Brasil das micro e pequenas empresas, o setor de serviços e o novo mercado de barbearias essenciais para a contextualização desse estudo. O Capítulo 3 traz a metodologia aplicada na realização deste estudo.. No Capítulo 4 é apresentado o estudo de caso, realizado a partir de dados coletados na empresa e analisados com o método de custeio aqui proposto. O Capítulo 5 evidencia as considerações finais obtidas através do estudo e recomendações para futuros trabalhos. Por fim, apresenta-se no Capítulo 6 as referências bibliográficas utilizadas no decorrer do estudo, seguidas pelo apêndice.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

As informações produzidas pela contabilidade de custos são de grande ajuda para a gestão das empresas, servindo para auxiliar o controle e a tomada de decisão. Assim sendo, o principal objetivo desse capítulo é apresentar os conceitos gerais relacionados a contabilidade de custos e os métodos de custeio para facilitar a interpretação dos objetivos estabelecidos no estudo.

2.1 Contabilidade De Custos

A contabilidade de custos surgiu em meados do século XVIII, durante a Revolução Industrial. Teve como base a contabilidade financeira, que já era consolidada. Originou-se através da necessidade das indústrias de mensurarem seus estoques, e assim, ser capaz de fornecer uma correta apuração para as demonstrações (CREPALDI; CREPALDI, 2018). Nesse contexto, evidenciou-se como a contabilidade de custos seria uma grande aliada da contabilidade geral.

A partir desse momento a contabilidade de custos muito progrediu, passando a ser utilizada como ferramenta no auxílio da gestão das empresas. Para Leone (2010) a contabilidade de custos, através da coleta, classificação e registro dos dados operacionais ligados as atividades das empresas, destina-se a produzir informações para os mais diversos níveis gerenciais, que servirão como auxílio para as funções de determinação de desempenho, planejamento, controle das operações e de tomada de decisões.

Padoveze (2013) destaca que devido as grandes evoluções teóricas apresentadas pela contabilidade de custos, ela tem se tornado gradativamente o instrumento mais importante para a gestão da empresa. Ainda segundo o autor, a contabilidade de custos tem duas grandes áreas de atuação:

Quadro 1 - Definições de custo contábil e custo gerencial

Áreas de atuações	Definições
Custo Contábil	Conceitos e técnicas voltadas para a apuração dos custos dos produtos e serviços para fins de contabilização e atendimentos as necessidades legais e fiscais.
Custo Gerencial	Conceitos e técnicas voltadas para a gestão econômica dos produtos e serviços da empresa, suas atividades, unidades de negócio e seus gestores responsáveis, envolvendo as necessidades de controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão.

Fonte: Adaptado de Padoveze (2013, p. 09)

Martins (2010, p. 22) igualmente conclui que “a contabilidade de custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais.” Sendo assim manifesta-se a necessidade da busca por um enfoque mais gerencial para a contabilidade de custos, deixando de ser apoiada em um sistema voltado para o aspecto contábil/fiscal, transformando-a em um novo modelo que enfatize as informações produzidas para a tomada de decisões gerenciais.

Similarmente a este aspecto, Bornia (2010), ressalta que além de produzir informações gerenciais e assumir um papel importante nas empresas, a contabilidade de custos deve estar em constante aperfeiçoamento, visto que as empresas no cenário concorrencial onde estão inseridas, necessitam gradativamente de mais informações e que estas sejam de qualidade.

2.2 Conceituação e Classificações em Custos

Para melhor compreensão do estudo proposto é de fundamental importância o conhecimento dos principais conceitos e as diversas terminologias da contabilidade de custos. A correta percepção dos termos aqui empregados permite que o uso dos mesmos ocorra de forma adequada ao que se pretende alcançar no estudo desenvolvido.

2.2.1 Terminologias

É habitual a utilização dos termos gasto e desembolso como sinônimos, mas é possível observar algumas diferenças na nomenclatura utilizada pela maioria dos autores que escrevem sobre contabilidade ou finanças. Martins (2010) entende desembolso como o valor pago, por bem ou serviço, que pode ocorrer em qualquer momento da compra do bem. Bornia (2010) define desembolso como entrega de numerário, que pode ocorrer em período diferente do gasto.

Para Crepaldi e Crepaldi (2018) o gasto é a utilização de recursos pela entidade com o objetivo de aquisição de produtos ou serviços capazes de gerar renda. Semelhantemente Veiga e Santos (2016) ressaltam que gasto consiste em todo valor consumido, presente ou futuro para aquisição de insumos. Diante disso, no intuito de conceituar as terminologias fundamentais e da alocação dos recursos da empresa, entende-se que os gastos, dependendo da aplicação, são classificados em despesas, perdas, investimentos e custos.

Sobre o termo despesa, Martins (2010) contextualiza como um bem ou serviço empregue de maneira direta ou indiretamente para alcançar receita esperada. Megliorini (2011,

p. 6) acrescenta que “são representadas pelas despesas administrativas e pelas despesas de vendas”. Então, é possível concluir que despesas são gastos realizados pela administração da empresa com a expectativa de gerar receita. Como por exemplos: comissão paga a vendedores, os juros pagos por boletos em atraso, os honorários administrativos, entre outros.

Em relação as perdas, pode-se considerar como o valor dos insumos consumidos de forma anormal, no momento de sua ocorrência a mesma é lançada diretamente no resultado como despesa do período. Para Wernke (2005, p. 4) os gastos relacionados a perda “não devem ser considerados integrantes dos custos de fabricação dos produtos, de vez que são fatores oriundos de ineficiência interna da empresa”.

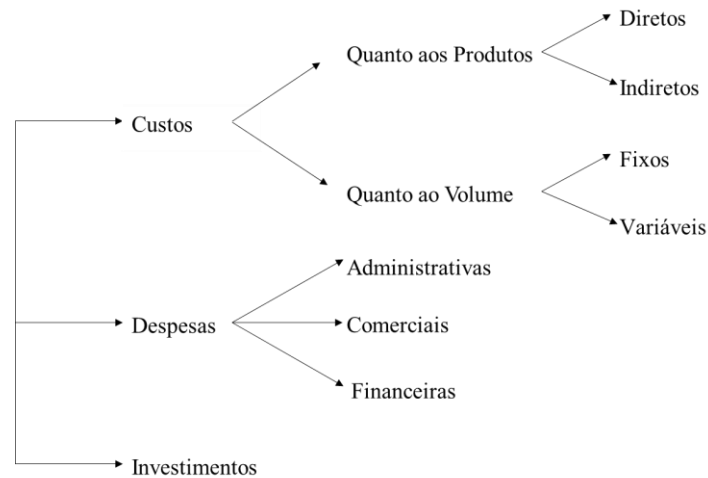
Ao se realizar um investimento, a expectativa é que exista um retorno financeiro no futuro. Ribeiro (2015) aponta como investimentos os gastos com compra de bens que serão mantidos para serem negociados ou consumidos no futuro. Sobre o assunto Megliorini considera que:

Investimentos correspondem à parcela dos gastos registrada em contas do ativo da empresa. Podem se referir à aquisição de matéria-prima, mercadorias para revenda e materiais diversos (registrados em contas representativas de estoque), à aquisição de máquinas ou veículos (registrados em contas do ativo imobilizado) ou mesmo à aquisição de ações de outras empresas. (2011, p. 7)

Já os custos estão diretamente relacionados a produção. São os gastos atrelados a atividade fim da empresa. Ou seja, quanto mais você vende, mais esses gastos aumentam. A respeito do assunto Lorentz (2015, p. 15) comenta que custo é o:

Gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Este gasto só é reconhecido como custo no momento de utilização dos fatores de produção para fabricação de um produto ou prestação de serviço. Exemplos: matéria-prima utilizada na produção, energia elétrica consumida na produção, salário do pessoal da produção, manutenção e depreciação das máquinas e equipamentos de produção.

Tendo em vista os aspectos observados, Megliorini apresenta em síntese a classificação dos gastos, que é possível ser observada na figura 1 que segue.

Figura 1 - Classificação dos gastos

Fonte: Adaptado de Megliorini (2011, p. 15)

Para uma boa gestão de custo se exige um profundo conhecimento de todos os gastos incorridos na empresa. Os gastos identificados como custo devem ser alocados aos produtos através do método de custeio escolhido, assunto que será abordado mais à frente. Como foi observado na figura 1 os custos possuem diversas classificações, o correto conhecimento de sua classificação é de fundamental importância.

2.2.2 Classificação dos Custos

“Os custos precisam ser classificados para atender às diversas finalidades para as quais são apurados” (MEGLIORINI, 2011, p. 08). Os custos possuem natureza e objetivos diferentes no que se refere ao processo de transformação de cada produto ou serviço. E é exatamente pela natureza e objetivo do gasto que ele se classifica de duas maneiras:

- a) Quanto a forma de apropriação aos produtos fabricados os custos podem ser classificados em Custos Diretos e Custos Indiretos
- b) Quanto ao comportamento em diferentes volumes de produção, os custos podem ser classificados em Custos Fixos e Custos Variáveis.

➤ Quanto a forma de apropriação aos produtos

Em relação as custos diretos, Bruni e Famá (2012) os definem como aqueles calculados de modo prático e seu valor facilmente adicionado ao produto. De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2018) custos diretos são aqueles que estão diretamente ligados aos produtos ou serviços e assim diretamente apropriado a ele, sem a necessidade de rateio, bastando que exista uma medida de consumo (quilos, horas de mão de obra ou de máquina etc.).

Já os custos indiretos são aqueles indiretamente alocados aos produtos, pois não há a possibilidade de medição individual. Para ser alocado aos produtos é necessária alguma medida de rateio. Borna (2010, p. 21) menciona que:

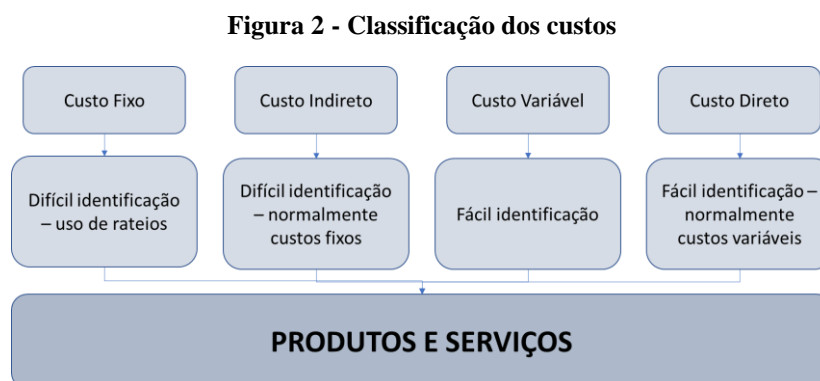
Os custos indiretos não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocações para isso. Exemplos de custos indiretos em relação aos produtos são a mão de obra indireta e o aluguel. As alocações causam a maior parte das dificuldades e deficiências dos sistemas de custos, pois não são simples e podem ser feitas por vários critérios.

➤ Quanto ao volume de produção

Os custos fixos são os custos que não são influenciados pelo volume de produção ou serviço dentro de uma capacidade estabelecida. “Porém, o custo unitário fixo diminui quando se otimiza a produção do intervalo de atividade” (SANTOS *et al.*, 2015, p. 22). De acordo com o autor os custos fixos podem aumentar ou diminuir, dependendo da parcela de custo fixa atribuído a um determinado volume de atividade. Um exemplo é o aluguel da fábrica, que é considerado um custo fixo, uma vez que terá o mesmo valor qualquer que seja a produção do mês, contanto que permaneça dentro da capacidade de produção.

Diferentemente dos custos fixos, os custos variáveis estão diretamente ligados ao volume de produção. Portanto, quando não há produção, o custo variável é zero, e aumentam de acordo com o aumento da produção. Crepaldi (2018, p. 25) considera os custos variáveis como “uniformes por unidade, mas que variam no total na proporção direta das variações da atividade total ou do volume de produção relacionado”. Ao se referir de tal assunto SANTOS *et al.* (2015) ainda acrescenta que os custos variáveis se alteram de acordo com o nível de atividade, mas nem sempre na mesma proporção. Como exemplo é possível citar a matéria-prima que aumenta à medida que a produção aumenta.

De maneira resumida, Fontoura (2013) apresenta a classificação dos custos na figura 2 a seguir.



Fonte: Adaptado de Fontoura (2013, p. 21)

Os gastos possuem basicamente duas formas de apropriação: ou serão contabilizados como despesas do período ou serão atribuídos aos produtos, por meio da apuração do custo unitário. E para essa apuração existem alguns Métodos de Custeio que podem ser utilizados.

2.3 Métodos de Custeio

Método de custeio é o método usado para a apropriação dos custos. Os métodos mais conhecidos são: custeio por absorção, custeio baseado em atividades e custeio variável. Além desses, será comentado do método da Unidade de Esforço de Produção (UEP), metodologia que será utilizado no trabalho a ser realizado. O Quadro 2 fornece as características básicas destes métodos de custeio.

Quadro 2 - Características de alguns métodos de custeio

Métodos	Autor	Características
Custeio por absorção	SANTOS et al. (2015, P. 72)	Esse sistema de custeio se caracteriza pela apropriação de todos os custos aos produtos (tanto variáveis como fixos ou então tanto diretos como indiretos).
	PADOVEZE (2010, P. 341)	Para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição.
Custeio variável	MARTINS (2010, P. 198)	Só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.
	MEGLIORINI (2011, P. 134)	Os produtos receberão somente os custos decorrentes da produção, isto é, os custos variáveis. Os custos fixos, por não serem absorvidos pela produção, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado do exercício.
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	FONTOURA (2013, P. 101)	Esse método visa alocar os custos indiretos através de direcionadores de custos. Os custos ditos indiretos, por outros métodos, são alocados diretamente aos produtos, ou serviços, sendo primeiramente direcionados às atividades de processos produtivos ou auxiliares a produção.
	MEGLIORINI (2012, P. 76)	A proposta do custeio ABC é apropriar os custos indiretos às atividades. Assim, cada um dos custos indiretos deve ser relacionado às suas respectivas atividades por meio de direcionadores de recursos que melhor representam as formas de consumo desses recursos. Em seguida, deve ser apropriado aos produtos, serviços ou outros objetos de custeio, conforme os direcionadores de atividades mais adequados.

Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP)	BORNIA (2010, P. 137)	O método da unidade de esforço de produção trabalha apenas com os custos de transformação. O método da UEP baseia-se na unificação da produção para simplificar o processo de controle de gestão. A mensuração do desempenho da empresa é feita por meio de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade.
	RIBEIRO (2015, P. 438)	Unidades de Esforço de Produção (UEP) é uma metodologia de custeio por meio da qual o custo de transformação é atribuído a cada unidade de produto fabricada com base no esforço despendido pela empresa para a fabricação da respectiva unidade.

Fonte: Elaborado pela autora

Considerando o objetivo proposto nesse trabalho serão apresentados, de forma mais aprofundada os conceitos dos métodos de Custeio Baseado em Atividades – ABC e da Unidade de Esforço de Produção – UEP.

2.3.1 Custeio Baseado em Atividade – ABC

De acordo com Leone (2010) nada se pode afirmar quanto ao início do método ABC, já que alguns autores consideram esse critério como novo, enquanto os demais autores ressaltam que o critério se assemelha a métodos adotados a mais tempo. Contudo essa discussão não será o foco da pesquisa e sim as suas características.

Bruni e Famá (2012) destacam que um dos grandes problemas enfrentados pela gestão de custos é a distribuição dos custos indiretos aos produtos/serviços. Diante disso, surgiram diversas discussões sobre a importância da minimização das distorções causada pelos rateios, tornando o critério ABC como uma das alternativas possíveis e mais adequadas para esta diminuição.

Na visão de Bornia (2010), com o método ABC os cálculos se tornam mais exatos, uma vez que sua ideia inicial é entender o comportamento dos custos das diversas atividades da empresa, e assim, perceber que as atividades geram custos ao utilizarem recursos e os produtos ao utilizarem tais atividades absorvem seus custos.

O foco principal do custeio ABC são os custos fixos e indiretos, uma vez que os custos diretos e variáveis são facilmente identificáveis aos produtos (PADOVEZE, 2006). O método ABC “se caracteriza pela atribuição dos custos indiretos aos produtos por meio de atividades” (RIBEIRO, 2015, p. 365), sendo as atividades, para o autor, junções dos recursos necessários para a produção do bem ou prestação do serviço. Percebe-se, portanto, que os custos devem ser primeiro apropriados às atividades e, logo após, aos produtos ou serviços de acordo com as atividades por eles utilizadas.

Ainda segundo os autores, o sistema ABC apresenta algumas vantagens e desvantagens, que podem ser observadas no quadro 3 a seguir.

Quadro 3 - Vantagens e desvantagens do Custeio Baseado em Atividades

Vantagens	Desvantagens
Proporciona transparência ao processo de contabilização, pois identifica itens em estudo que estarão consumindo mais recursos.	Necessita de um adequado e eficaz sistema de informações, geralmente desenvolvido pela própria empresa, o que requer profissionais qualificados para o desenvolvimento e o acompanhamento do sistema.
No caso de uma atividade não agregar valor ao produto ou agregar valor abaixo do custo, possibilita a sua eliminação ou a revisão do processo.	Necessita, também, de pessoal competente, qualificado, experiente e em quantidade suficiente para a implantação, o acompanhamento e a operação do sistema.
Fornecer subsídios para gestão econômica e financeira.	Há necessidade de revisão constante.
Há maior adequação às empresas de serviços	Requer maior custo e desembolso financeiro.
Possibilita informações mais fidedignas, auxiliando a tomada de decisões.	
Para as indústrias, permite melhor visualização dos seus serviços alocados aos produtos.	
Auxilia o acompanhamento e o controle interno e proporciona melhor visualização dos fluxos.	

Fonte: Adaptado de Veiga e Santos (2016, p. 73)

Para a implementação do sistema ABC, Veiga e Santos (2016, p. 73) mencionam que a empresa deve obedecer às seguintes etapas:

1. Identificar e relacionar as atividades: nessa etapa, a empresa deve relacionar todas as atividades que agregam valor ou que são necessárias para a criação e oferta de determinado produto ou serviço.
2. Atribuir custos às atividades: após identificar e segregar cada atividade da empresa, é importante realizar o levantamento dos seus custos.
3. Atribuir o custo das atividades aos produtos (direcionadores de atividades): nessa terceira fase, é realizada a alocação do custo de cada atividade aos produtos e serviços ofertados.

Assim como o Custeio ABC, a Unidade de Esforço de Produção – UEP direciona sua metodologia para melhor identificar a trajetória dos custos até a entrega do produto, ou serviço, final, reduzindo as distorções de metodologias mais simplificadas.

2.3.2 Unidade de Esforço de Produção – UEP

O Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) teve sua origem na França através de Georges Perrin, que criou um método de cálculo e alocação de custos e controle de gestão

denominado GP. Porém, após sua morte, a metodologia caiu no esquecimento. Franz Allora era um discípulo de Perrin, modificou o método e o denominou de UEPs, que chegou ao Brasil no início de 1960 (BORNIA, 2010).

Nesse método, existe uma unidade de medida comum a todos os produtos (ou serviços no caso do estudo) da empresa: a UEP. Ribeiro (2015, p. 438) caracteriza a Unidade de Esforço de Produção como uma “metodologia de custeio por meio da qual o custo de transformação é atribuído a cada unidade de produto fabricada com base no esforço despendido pela empresa para a fabricação da respectiva unidade”.

No dizer de Rocha e Martins (2015, p. 169) a UEP é “uma unidade de medida do trabalho e dos recursos empregados na produção de vários produtos de uma planta (bens ou serviços)”. A UEP tem foco nos custos de transformação, sendo os custos de matéria-prima não analisados pelo método, devendo ser tratados separadamente.

Com a utilização de uma medida única de produção, a UEP, é possível observar que cada produto vai demandar um esforço diferente, e através de seu valor de referência, que é obtido através de alguns cálculos, é possível a comparação de diferentes produtos (DIEHL; SOUZA, 2009).

Como outros métodos, esse também apresenta vantagens e desvantagem, que são observadas a seguir:

Quadro 4 - Vantagens e desvantagens da Unidade de Esforço de Produção

Vantagens	Desvantagens
Simplicidade: uma vez implantada a técnica, a operacionalização da mesma é muito simples.	Não evidenciação das despesas de estrutura: uma vez que o foco do método está nos custos de transformação, os demais não são considerados no rateio.
Uso de medidas físicas: ao basear o rateio dos custos em uma medida física, a apropriação dos custos é facilitada pois os custos totais são distribuídos de acordo com a quantidade de UEP despendidas no período de contagem.	Alto custo de implantação: devido à complexidade dos trabalhos preliminares à operacionalização do método o seu custo de implantação é alto e depende de um acompanhamento dos especialistas da metodologia.
Padronização: ao se estabelecer uma medida comum para todos os produtos e atividades, a comunicação no ambiente interno da fábrica se torna facilitada pelo uso de uma linguagem comum.	Não tratamento dos desperdícios: estes componentes dos custos não são evidenciados, pois na definição dos postos operativos são contempladas apenas as atividades diretamente vinculadas ao processo produtivo.
	Ocultação das melhorias: o método fundamenta na radiografia da empresa em determinado período. Como as empresas atuam na busca de melhorias contínuas, estes parâmetros operacionais estariam sendo modificados periodicamente.

Fonte: Adaptado de Oliveira, Pedrosa Junior e Aragão Junior (2002, p. 5)

Wernke (2005, p. 63) menciona as seguintes etapas para a implementação do método UEP:

1. Divisão da fábrica em postos operativos.
2. Cálculo do custo/hora (em \$) por posto operativo.
3. Obtenção dos tempos de passagem dos produtos pelos postos operativos.
4. Escolha do produto-base.
5. Cálculo dos potenciais produtivos (UEP/hora) de cada posto operativo.
6. Determinação dos equivalentes dos produtos em UEP (valor em UEP do produto).
7. Mensuração da produção total em UEP.
8. Cálculo dos custos de transformação.

Por trabalhar com os Custos de Transformação a UEP torna-se uma metodologia aplicável a empresas prestadoras de serviços, podendo ser associado com outras metodologias de custeio para a obtenção de melhores resultados, como em sua associação com o Custeio ABC, objeto desse estudo.

2.3.3 O Custeio Híbrido – ABC e UEP

Santos *et al.* (2015, p. 72) menciona que os métodos “tem características e aplicações próprias, não necessitando ser rivais, nem excludentes entre si”. A junção dos métodos ABC e UEP foi proposta por Borgert e Silva (2005), como uma forma de aproveitar os pontos positivos dos dois métodos na prestação de serviços. Borgert e Silva (2005) aplicaram o modelo no segmento de salão de beleza, e o estudo concluiu que o modelo proporciona informações importantes aos gestores sobre o processo operacional do negócio, na empresa objeto de estudo. Outros estudos foram realizados utilizando a junção dos métodos ABC e UEP, sendo possível observar que o método é adaptável a diversas organizações. Com a junção, a UEP de agora em diante passa a se chamar de Medida de Esforço por Atividade (MEA).

Para o desenvolvimento do modelo proposto, Borgert e Silva (2005) elaboraram dez etapas, com base na literatura que trata da implantação do ABC e da UEP, identificadas como necessárias para a aplicação do método e que estão descritas no quadro 5 a seguir.

Quadro 5 - Etapas do modelo híbrido

Etapa	Tarefa	Descrição da tarefa	Fórmula
1ª	Mapear os produtos/serviços	Conhecer os serviços prestados pela empresa e seus respectivos processos de execução;	n/c
2ª	Mapear as atividades	Identificar e separar os centros de atividades da empresa. Mapear as micro atividades realizadas. Para o modelo proposto, optou-se por um nível baixo de detalhamento;	n/c
3ª	Identificar os custos	Obter os dados relativos aos gastos gerais realizados no período, bem como os gastos com depreciação e mão-de-obra. Nesta etapa, também, são identificados os custos com materiais diretos empregados no processo;	n/c
4ª	Identificar os direcionadores	Com base nas informações obtidas na segunda e terceira etapa, identificar direcionadores de custos para a alocação dos valores às atividades;	n/c
5ª	Alocar os custos às atividades	Transferir os custos identificados para as atividades geradoras, através da utilização dos direcionadores de custos identificados na etapa quatro;	n/c
6ª	Calcular o Custo da Atividade por Minuto - CAM	O CAM é obtido através da fórmula, onde: CA é o custo total da atividade e Np o tempo padrão (minutos efetivamente trabalhados no mês);	$CAM = CA \div Np$
7ª	Definir e calcular o Custo do Serviço Base – CSB	O serviço base pode ser um serviço existente ou a combinação de dois ou mais serviços. O custo do Serviço Base é obtido pela fórmula, onde: CAM é o Custo da Atividade por Minuto e o Npa o tempo de passagem do serviço padrão na atividade;	$CSB = \Sigma (CAM \times Npa)$
8ª	Cálculo da Constante de Esforço da Atividade – CEA	É obtido pela fórmula, onde: CEA é a Constante de Esforço da Atividade, CAM é o Custo da Atividade por Minuto e CSB o Custo do Serviço-Base;	$CEA = CAM \div CSB$
9ª	Determinar a Medida de Esforço da Atividade – MEA	Para cada um dos serviços prestados, utiliza-se a fórmula, onde CEA é o Custo de Esforço da Atividade, calculado na etapa 8 e Npa é o tempo padrão de passagem de cada um dos serviços prestados nas respectivas atividades.	$MEA = \Sigma (CEA \times Npa)$
10ª	Cálculo dos custos dos serviços	Divide-se os gastos gerais do período pela soma das MEA's produzidas no período para, na sequência, obter-se o custo da execução de cada um dos serviços definidos na etapa 9, finalizando-se o cálculo com o acréscimo dos custos diretos.	$CCS = GGP / MEA$

Fonte: Adaptado de Borgert e Silva (2005, p. 6-7)

Assim como no trabalho de Borgert e Silva (2005) a empresa objeto desse estudo também é um salão de beleza. Nesse contexto, não foram necessárias adaptações ao modelo.

2.4 Ambiente de Estudo

Na sequência será contextualizado o ambiente onde a empresa objeto desse estudo encontra-se inserida. Inicialmente é abordada a importância do setor de serviços e das micro e pequenas empresas para a economia. Em seguida ocorre a apresentação do mercado de beleza

voltado ao público masculino, o seu crescimento e como as barbearias estão inovando para adaptar-se ao homem moderno, que está cada vez mais preocupado com a estética.

2.4.1 As Micro e Pequenas Empresas e o Setor de Serviços no Brasil

- As Micro e Pequenas Empresas

Através da lei complementar 123/2006, foi instituído o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e a favor dessas entidades. Segundo a lei, considera-se Microempresa e Empresa de Pequeno Porte a sociedade que:

I - No caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - No caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). (BRASIL, 2006)

As Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) estão ganhando cada vez mais importância na economia nacional por se destacarem como as predominantes provedoras de empregos e renda. Segundo dados do SEBRAE (2018), as ME e EPP representam 98,5% do total de empresas privadas, respondem por 27% do PIB e são responsáveis por 54% do total de empregos formais existentes no país.

Apesar do grande número de pequenas empresas, sua contribuição poderia ser ainda maior, pois segundo dados divulgados em 2017 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em uma pesquisa realizada de 2011 a 2015, das empresas que foram criadas em 2010, somente 75,1% sobreviveram em 2011; 62,9% até 2012; 53,9%, até 2013; 44,6% até 2014 e 37,8% sobreviveram até 2015. Segundo Santos e Veiga (2014), alguns dos motivos pelos quais as empresas perecem são: a falta de gestão gerencial adequada, dificuldade de obter crédito das instituições financeiras, problemas de ordem fiscal ou tributária e falta de preparo dos gestores.

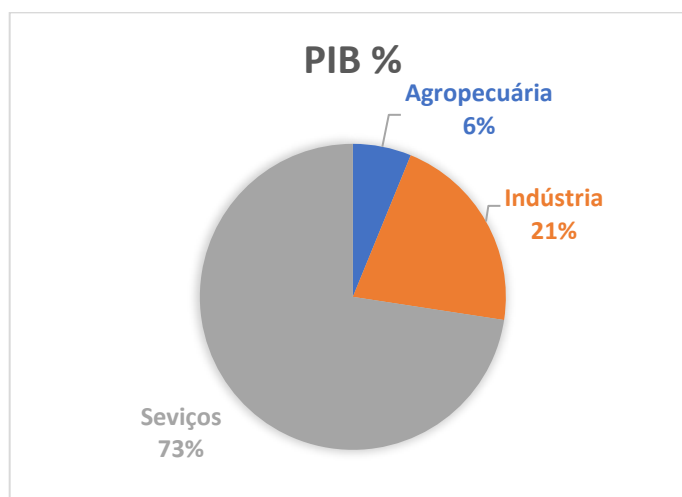
Silva e Marion (2013) ressaltam a falta da contabilidade gerencial nas pequenas empresas como uma grande fragilidade dessas instituições, uma vez que a contabilidade é capaz de gerar informações tempestivas que serão úteis na tomada de decisão. Para os autores, com ela, as empresas terão um melhor controle tanto na parte financeira quanto em relação aos custos, fugindo assim do amadorismo profissional.

- Setor de Serviços

Las Casas (2008, p. 14) especifica as características dos serviços em: Intangíveis, inseparáveis, heterogêneos e simultâneos. São intangíveis, visto que, os serviços são abstratos; inseparáveis, pois os serviços são prestados quando comprador e vendedor estão frente a frente, não podendo estocar serviços; heterogêneos, dado que nenhum serviço é igual ao outro, não é possível manter uma qualidade constante; e por fim, simultâneos, uma vez que a produção e o consumo do serviço ocorrem ao mesmo tempo.

De acordo com o SEBRAE (2018), o setor de serviços apresenta o segundo maior número de microempresas do país, com 33% em 2017, ficando atrás apenas do comércio, que representa 47,2% das microempresas. Além disso, dados divulgados pelo IBGE (2018) referentes ao seu 2º trimestre, constata que o setor corresponde a 73% do PIB.

Gráfico 1 - Serviços na economia brasileira (incluindo comércio)



Fonte: IBGE, Contas Nacionais Trimestrais.

2.4.2 Mercado de Barbearias no Brasil

O ramo de barbearia, inserido no setor de estética e beleza, está gradativamente mais representativo na economia. Segundo o Sebrae (2016), cerca de 342 mil salões de beleza são formalmente registrados no Brasil. Apesar de ser uma profissão antiga, somente em 18 de janeiro de 2012, através da Lei 12.592/12, foi sancionada pela presidente Dilma Rousseff a Lei que reconhece as profissões de cabeleireiro, barbeiro, esteticista, manicure, pedicure, depilador e maquiador.

O mercado voltado para o público masculino encontra-se em curva ascendente. Conforme dados de 2017 ABIHPEC, o Brasil é o segundo em consumo de produtos masculinos no mundo, atrás apenas dos Estados Unidos. Ainda segundo a ABIHPEC, com base em dados divulgados pela Euromonitor International, o mercado masculino de cuidados pessoais faturou R\$ 19,6 bilhões em 2016, resultado 10,6% maior do que o realizado no ano anterior.

Com esse aumento do interesse do homem moderno em cuidar da beleza, espaços direcionados ao público masculino têm prosperado. As barbearias tradicionais também sofreram grandes modificações, pois têm buscado ofertar um serviço cada vez mais especializado e sofisticado. Os estabelecimentos têm investido em profissionais e produtos de qualidade, procurando oferecer além do tradicional “barba, cabelo e bigode”, serviços como massoterapia, massagem, depilação, podologia, manicure dentre outros. Ainda no intuito de atrair seu público, é cada vez mais notório o investimento no espaço físico para torná-lo atraente aos olhos do cliente, ofertando serviços extras como bar, sinuca e televisões para transmissão de esportes.

Outro ponto a ser destacado é a Lei nº 13.352 de 27 de outubro de 2016, mais conhecida como Lei do salão parceiro, cujo principal impacto é a redução da carga tributária para o estabelecimento. Isso se deve ao fato de que “a cota-parte destinada ao profissional-parceiro não será considerada para o cálculo da receita bruta do salão-parceiro ainda que adotado sistema de emissão de nota fiscal unificada ao consumidor” (BRASIL, 2016).

Para existir a parceria o profissional-parceiro deve constituir empresa, seja como MEI, microempresário ou pequeno empresário. A relação de parceria deve ser concretizada por meio da homologação do contrato de parceria no sindicato laboral ou na falta do sindicato deve ser no órgão do Ministério do Trabalho local, perante duas testemunhas. Deste modo o profissional-parceiro não possui vínculo empregatício, reduzindo assim os custos com folha de pagamento e encargos trabalhista, gerando um lucro maior para o estabelecimento.

3 METODOLOGIA

“A metodologia é o emprego do conjunto dos métodos, procedimentos e técnicas que cada ciência em particular põe em ação para alcançar os seus objetivos” (MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 43).

Do ponto de vista dos objetivos a pesquisa é considerada como exploratória, uma vez que “têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses” (GIL, 2009, p. 25).

Quanto aos procedimentos técnicos para a execução desse trabalho foi utilizado a pesquisa bibliográfica, que segundo Lakatos e Marconi (2017) consiste em toda a bibliografia já publicada, como livros, boletins, revistas, artigos, entre outros e até mesmo meios de comunicação oral como gravações, filmes, programas de televisão e tem como propósito deixar o pesquisador em contato com tudo que já foi divulgado sobre determinado assunto.

O capítulo 2 fundamenta-se em revisão bibliográfica acerca da contabilidade de custos, evidenciando suas terminologias, classificações dos custos e os métodos de custeios utilizados no decorrer desse trabalho, o método também foi utilizado para contextualizar as Micro e Pequenas empresas, o setor de serviços e o mercado de barbearias no Brasil.

Para a execução do presente trabalho, também foram utilizadas técnicas como o levantamento de dados e estudo de caso. Em virtude de a barbearia analisada não possuir nenhum sistema de custeio e um controle regular de seus gastos, foi realizado o levantamento que consiste em “interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer” (Gil, 2009, p. 32). Portanto, foram realizadas visitas técnicas no período compreendido entre maio e novembro de 2018, com o objetivo de conhecer a rotina da empresa, dos funcionários, os serviços ofertados, o tempo de realização de cada serviço facilitando assim a identificação dos custos diretos e o rateio dos custos indiretos.

O estudo de caso para Gil (2009, p. 33) “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos casos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. Dessa forma para que a aplicação do método proposto nesse trabalho obtivesse sucesso, foi realizada uma profunda análise de todas as informações levantadas da barbearia e a aplicação do método de custeio, com análise elaborada compreendendo dados do mês de setembro de 2018, conforme destacado no capítulo 4. O trabalho consiste em um estudo de caso único realizado com base no método proposto por Borgert e Silva (2005) detalhado no capítulo 2 Referencial Teórico, sendo executadas todas as etapas que os autores listam como necessárias para a implementação do método do custeio híbrido.

Em posse de todos os dados colhidos e analisados, no capítulo 5 apresenta-se as considerações finais obtidas acerca da implementação do método híbrido baseadas no conhecimento teórico adquirido na realização do trabalho.

A escolha do segmento ocorreu pela crescente relevância do mesmo no mercado da beleza. A empresa objeto desse estudo foi selecionada por estar consolidada no mercado onde atua a mais de dois anos e pelo interesse dos sócios em conhecer melhor sua estrutura de custos disponibilizando para isso os dados necessários ao estudo.

Este projeto de pesquisa delimitou-se em analisar os custos incorridos no mês de setembro de 2018 em uma empresa prestadora de serviços no segmento de barbearia situada na cidade de Juiz de Gora - MG. A empresa não possuía nenhum tipo de estrutura de controle de custos, portanto foram encontradas algumas dificuldades para a coleta das informações financeiras, sendo esta uma limitação da pesquisa.

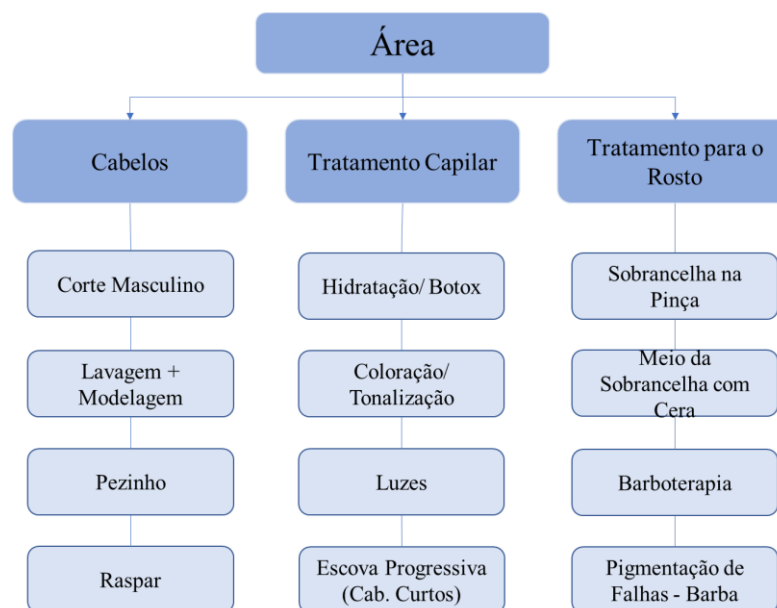
4 ESTUDO DE CASO – APLICAÇÃO DO MÉTODO PROPOSTO

A empresa objeto desse estudo atua há dois anos no mercado de barbearias e busca oferecer um serviço diferenciado para seus clientes, contando com espaço de lazer, que possui mesa de sinuca e fliperama ofertados gratuitamente e Tv para a transmissão de jogos. Ela conta também com venda de cervejas e produtos de beleza voltados para o público masculino e um pequeno estúdio de tatuagem. Vale ressaltar que o foco desse trabalho se concentra somente na prestação de serviços, que é o objeto fim da barbearia, e que até o início da pesquisa a empresa não contava com nenhum meio de controle de custos. A barbearia adota a dinâmica do salão/profissional parceiro, diminuindo assim sua carga tributária e gastos com utensílios dos cabelereiros, pois são todos dos barbeiros e de sua responsabilidade.

Conforme tratado anteriormente, com base no trabalho de Borgert e Silva (2005), para a análise através do custeio híbrido é necessária a realização de dez etapas, que serão descritas a seguir, cabe ressaltar que todos os dados aqui indicados foram informados pela barbearia.

A Figura 3 corresponde a **primeira etapa** da implementação do método híbrido, onde é identificado as áreas de atuação e os serviços prestados pela barbearia. Optou-se por não apresentar o processo de execução de cada serviço para não prolongar muito o trabalho.

Figura 3 - Tipos de serviços prestados por área



Fonte: Dados da pesquisa.

Os serviços foram divididos em três grandes áreas: cabelos, tratamento capilar e tratamentos para o rosto.

Uma vez apresentado todos os serviços prestados pela barbearia, a **segunda etapa** representa o mapeamento das atividades de apoio operacional necessárias para a execução do serviço e uma breve descrição da mesma.

Atividades:

- 01- Recepção: Recepcionar o cliente, identificar o horário marcado, ou realizar marcação na hora, comunicar aos barbeiros a presença de cliente, encaminhar para o espaço de espera e encerramento com recebimento do serviço prestado ao final.
- 02- Corte e Estética: Receber o Cliente da atividade 01, identificação do serviço a ser prestado, preparar o material, encaminhar para atividade 04 caso necessário, execução do serviço, finalizar com avaliação do cliente, limpeza do local e do material ao final.
- 03- Tratamento Capilar: Receber Cliente da atividade 01 ou 02, verificar o serviço a ser prestado, preparar o material, realizar o serviço, encaminhar para atividade 04, finalizar com avaliação do cliente, limpar o local e guardar o material ao final.
- 04- Lavar: Trazer o cliente da atividade 02 e 03, preparar cliente, executar, enxugar, voltar a atividade a ser executada.

Para efetuar o tratamento dos dados através da metodologia do Custeio Híbrido foi utilizado o software Excel, o material desenvolvido foi disponibilizado a posteriori para a empresa com o objetivo de dar continuidade ao controle de custos após a finalização do projeto. A figura 4 mostra o menu da planilha, ele conta com *links* para todas as abas da planilha e em cada aba também possui um link para o menu, para facilitar a modificação dos dados.

Figura 4 - Menu da planilha



Fonte: Elaborada pela autora.

Após a identificação dos serviços das atividades, a **terceira etapa** do processo consiste na identificação de todos os custos e despesas incorridas, detalhados no Apêndice A e apresentados de forma sintética na tabela 1. O período selecionado para a análise de dados foi o mês de setembro de 2018, foram consideradas no mês como produtivas 238 horas/mês, mas devido a grande maioria das atividades gastarem uma pequena fração de tempo, a utilização do tempo em minutos se faz necessária, portanto foram considerados como produtivos 14.280 minutos.

Identificado todos os gastos, estes serão transferidos para a atividade correspondente através de direcionadores. A **quarta etapa** consiste na identificação dos direcionadores de custo, e a **quinta etapa** à alocação dos custos às atividades. A partir da **sexta etapa**, que consiste no cálculo do Custo da Atividade por Minuto (CAM), ocorre a integração dos métodos ABC e UEP. O CAM é obtido através da divisão dos gastos totais de cada atividade pelos minutos produtivos, no caso do estudo 14.280 minutos, encontrando-se assim, quanto está custando o minuto de trabalho para cada atividade. A tabela 1 apresenta os dados das etapas três, quatro, cinco e seis.

Tabela 1 - Alocação dos gastos às atividades e cálculo do CAM

Gastos fixos	Valor total	Direcionador	Código das atividades			
			01	02	03	04
Atividade 02	322,29	Atividade 02	-	322,29	-	-
Atividade 03	-	Atividade 03	-	-	-	-
Atividade 04	165,67	Atividade 04	-	-	-	165,67
Depreciação	685,15	Área Ocupada	371,12	185,56	71,37	57,10
Instalações	5.660,50	Área Ocupada	3.066,10	1.533,05	589,64	471,71
Mão-de-Obra	2.370,46	Pessoas Ocupadas	2.370,46	-	-	-
Impostos/taxas	2.380,00	Faturamento	-	2.174,92	205,08	-
Material uso comum	790,00	Clientes atendidos	-	755,81	34,19	-
Total no mês por atividade	11.886,11		5.807,69	4.649,35	900,27	528,80
CAM (total/14280 min.)			0,41	0,33	0,06	0,04

Fonte: Dados da pesquisa

Na **sétima etapa** é definido e calculado o Custo do Serviço Base (CSB), que pode ser um serviço existente ou a combinação de dois ou mais serviços. Nessa análise, foi considerada a combinação dos serviços 1.1 - Corte Masculino, por ser o mais representativo em termos quantitativos na unidade de serviços prestados, e 2.5 – Luzes, por ter o maior tempo de execução, para a elaboração do “Serviço Base”. O custo do serviço base é obtido por meio do

somatório da multiplicação do tempo dispendido pelo serviço base em cada atividade com o custo da atividade por minuto.

A **oitava etapa** consiste no cálculo da Constante de Esforço da Atividade (CEA), que tem como intuito identificar a quantidade de esforço gerado pela atividade durante um minuto. Uma vez de posse do CSB, a CEA é calculada pela divisão da CAM pelo CSB. Os dados da sétima e oitava etapa estão apresentados na tabela 2.

Tabela 2 - CSB e CEA

Serviço Base: 1.1 Corte Masculino e 2.3 Luzes				
Atividade	(A) Tempo em minutos	(B) CAM	(C) CSB $\Sigma (A \times B)$	(D) CEA $(B \div E)$
01	2,250	0,407	0,915	0,033
02	19,500	0,326	6,349	0,026
03	75,000	0,063	4,728	0,005
04	10,000	0,037	0,370	0,003
(E) - Custo do Serviço Base			12,363	

Fonte: Dados da pesquisa

Na **nona etapa** é calculado a MEA através da fórmula $MEA = \Sigma (CEA \times Npa)$, onde o CEA é o calculado na etapa 8 e Npa é o tempo padrão de passagem de cada um dos serviços prestados nas respectivas atividades. A tabela 3 apresenta o tempo que cada serviço passa em cada atividade e o cálculo da MEA.

Tabela 3 - Cálculo da MEA por serviço prestado

	Atividades				MEA por serviço
	01	02	03	04	
CEA por atividade	0,033	0,026	0,005	0,003	
Serviços	Tempo em minutos				
1.1- Corte Masculino	2,25	19,50	-	-	0,588
1.2- Lavagem + modelagem	2,25	8,50	-	3,50	0,308
1.3- Pezinho	2,25	7,00	-	-	0,258
1.4- Raspar	2,25	11,00	-	-	0,364
2.1- Hidratação - Botox	2,25	-	20,00	4,00	0,188
2.2- Coloração/ Tonalização	2,25	-	50,00	5,00	0,344
2.3- Luzes	2,25	-	75,00	10,00	0,486
2.4 - Esc. Progressiva (Cab. Curtos)	2,25	-	45,00	5,00	0,318
3.1- Sobrancelha	2,25	22,50	-	-	0,667
3.2- Meio da sobrancelha	2,25	3,50	-	-	0,166
3.3- Barboterapia	2,25	25,00	-	-	0,732
3.4- Pigmentação de falhas - Barba	2,25	17,00	-	-	0,522
4.1- Produto Base	2,25	19,50	75,00	10,00	1,000

Fonte: Dados da pesquisa

O CEA calculado na oitava etapa é o equivalente de MEA/min. Ao passar pelas atividades, os serviços absorvem esforços de acordo com o tempo de execução, o somatório dos esforços consumido pelos serviços em todas as atividades é o seu equivalente em MEA unitário.

Na tabela 4 é representada a **decima etapa** e última parte, onde é feito o cálculo dos custos de cada serviços, dividindo-se os gastos gerais do período pela soma das MEA's produzidas no período para obter o Valor unitário da MEA no mês, na sequência multiplica-se o valor unitário da MEA pelo equivalente em MEA de cada serviço prestado, obtendo assim o custo da execução de cada um dos serviços, finalizando-se o cálculo com o acréscimo dos custos diretos.

Tabela 4 - Resumo dos custos mensais: em CEA e em reais no mês de setembro/2018

Descrição	(A) Prestação mês - em un.	(B) MEA	(C) CEA total mês (A *B)	(D) Custo unitário (B*J)	(E) Comissão	(F) MCD	(G) Custo total p/ un. (D+E+F)
1.1 Corte Masculino	285	0,59	167,46	15,83	14,70	3,50	34,03
1.2 Lavagem + modelagem	285	0,31	87,88	8,31	4,80	2,00	15,11
1.3 Pezinho	28	0,26	7,23	6,96	5,70	1,25	13,91
1.4 Raspar	9	0,36	3,27	9,80	9,60	1,25	20,65
2.1 Hidratação - Botox	19	0,19	3,57	5,07	17,70	5,90	28,67
2.2 Coloração/ Tonalização	6	0,34	2,06	9,27	14,70	16,00	39,97
2.3 Luzes	8	0,49	3,89	13,11	29,70	7,85	50,66
2.4 Esc. Progressiva (Cab. Curtos)	5	0,32	1,59	8,58	20,70	12,00	41,28
3.1 Sobrancelha	12	0,67	8,00	17,96	5,70	0,70	24,36
3.2 Meio da sobrancelha	9	0,17	1,50	4,48	3,00	0,70	8,18
3.3 Barboterapia	209	0,73	153,08	19,74	10,50	2,50	32,74
3.4 Pigmentação de falhas - Barba	3	0,52	1,57	14,06	8,70	7,00	29,76
(H) Despesas totais no mês			11.886,11				
(I) Total em MEA no mês (soma coluna C)			441,11				
(J) Valor unitário da MEA no mês (H ÷ I)				26,95			

Fonte: Dados da pesquisa

A tabela 5 apresenta o resultado do período por tipo de serviço e o percentual de cada área no lucro total do período. Pode-se notar que os serviços da área relacionada aos cabelos são os mais representativos para a empresa, 75% do lucro da barbearia é originário deles. Outro ponto a ser destacado em relação ao resultado é a participação da área relacionada a tratamentos

para o rosto, está só não apresenta uma margem negativa por ser composto de uma cesta de serviços onde o lucro apresentado por parte deles, anula o prejuízo identificado nos demais itens.

Tabela 5 - Resultado do exercício – por tipo de serviço e área

Serviços	(A) Receita bruta	(B) Custos totais	(E) Lucro total no mês (A – B)	(F) Lucro unitário no mês	%
1.1 Corte Masculino	13.965,00	9.699,38	4.265,62	14,97	
1.2 Lavagem + modelagem	4.560,00	4.306,11	253,89	0,89	
1.3 Pezinho	532,00	389,54	142,46	5,09	
1.4 Raspar	288,00	185,86	102,14	11,35	
Total Área - Cabelos	19.345,00	14.580,88	4.764,12		75%
2.1 Hidratação - Botox	1.121,00	544,65	576,35	30,33	
2.2 Coloração/ Tonalização	294,00	239,81	54,19	9,03	
2.3 Luzes	792,00	405,26	386,74	48,34	
2.4 Esc. Progressiva (Cab. Curtos)	345,00	206,41	138,59	27,72	
Total Área - Tratamento Capilar	2.552,00	1.396,13	1.155,87		18%
3.1 Sobrancelha	228,00	292,34	- 64,34	- 5,36	
3.2 Meio da sobrancelha	90,00	73,61	16,39	1,82	
3.3 Barboterapia	7.315,00	6.841,83	473,17	2,26	
3.4 Pigmentação de falhas - Barba	87,00	89,28	- 2,28	- 0,76	
Total Área - Tratamento para o Rosto	7.720,00	7.297,05	422,95		7%
Total	29.617,00	23.274,06	6.342,94		100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com os dados fornecidos através desse estudo, os gestores poderão estudar estratégias para aumentar a prestação de serviços que possuem uma margem de lucro maior e soluções plausíveis para os serviços com baixa rentabilidade, como uma precificação dos serviços mais condizente com a realidade dos custos da empresa.

Semelhantemente, o estudo de Borgert e Silva (2005) chegou à conclusão que a área, equivalente à área definida como tratamentos para o rosto nesse trabalho, apresenta um retorno negativo. Já em relação às outras áreas há uma inversão de suas representatividades no resultado total. No trabalho de Borgert e Silva (2005), a área identificada como a mais lucrativa foi a de tratamento químico, enquanto no presente estudo a maior representatividade ocorre na área de cabelos, essa inversão pode ser originária da mudança de segmento. Embora ambas atuem no mercado da beleza, participam de segmentos diferentes, enquanto a empresa estudada por

Borgert e Silva (2005) corresponde a um salão tradicional voltado ao público feminino, o presente estudo está direcionado aos serviços prestados a um público exclusivamente masculino.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar os custos em uma prestadora de serviços do segmento de barbearia na cidade de Juiz de Fora, através do custeio híbrido proposto por Borgert e Silva (2005). No desenvolvimento do estudo pode-se notar a importância do setor de serviços e das micro e pequenas empresas para a economia. A maioria das pequenas empresas acabam fechando as portas nos primeiros anos de funcionamento, e um dos motivos apontados, foi a falta de gestão adequada. Ferronato (2015) destaca que o conhecimento gerencial é de extrema importância para os pequenos empreendimentos, sendo capaz de potencializar a chance de sobrevivência e sucesso dos pequenos negócios.

Apesar de alguns autores como Wernke (2005) e Fontoura (2013) associarem o método UEP aos processos de industrialização, o estudo de Borgert e Silva (2005) comprovou sua aplicabilidade em empresas prestadoras de serviço, para tanto, os autores criaram um modelo híbrido, associando as principais características do Custeio ABC com o UEP.

A aplicação do método do custeio híbrido proposto por Borgert e Silva (2005), se deu por meio de dez etapas. Para a execução das três primeiras etapas levantou-se os serviços prestados pela barbearia, as atividades, que foram identificadas como pertinentes para a execução dos serviços e os gastos referentes ao mês de setembro de 2018 necessários a realização da pesquisa. Nas etapas quatro e cinco foram definidos direcionadores de custos para a atribuição dos custos as atividades. Da sexta etapa à décima foram feitos os cálculos necessários para a definição da MEA.

Após a implementação dessa metodologia na empresa objeto desse estudo, foi possível verificar que a aplicação do modelo proposto por Borgert e Silva (2005) em empresas prestadoras de serviços demanda uma estrutura com pouca oscilação. Devido a sua complexidade, a implementação do método em empresas que prestam serviços personalizados encontrará dificuldades.

O alto nível de detalhamento minimiza o impacto de critérios subjetivos para o rateio dos custos indiretos aos produtos e serviços, como ocorre no custeio por absorção puro, por exemplo. Contudo, para as Microempresas sem uma estrutura de gestão consolidada, o método pode ser considerado complexo e esse fator pode impedir a continuidade de sua aplicação em períodos futuros, uma vez que as planilhas necessitam ser alimentadas com novos dados, sempre que qualquer variável sofra alteração, da mesma forma, quando houver a implementação de um novo serviço.

A realização deste estudo se deve à necessidade de informações contábeis referentes aos custos dos serviços prestados pela barbearia. Com base nos resultados obtidos por meio da análise, pode-se afirmar que a metodologia aplicada atingiu seu objetivo e pode ser usada como uma importante ferramenta de gestão para a barbearia, pois, é capaz de verificar onde está a maior concentração do lucro da empresa, dando assim mais ênfase para a prestação desses serviços, quais serviços poderiam ser eliminados devido ao prejuízo gerado para sua execução ou estudando estratégias para reverter entre outros.

Com posse dos dados gerados pela pesquisa, um sugestão para a empresa é a realização de um trabalho sobre precificação estratégica, visto que, esse nicho de barbearias com um alto valor agregado está ganhando cada vez mais espaço, conseqüentemente a expansão da concorrência. Para que o empreendimento tenha sucesso, os gestores devem buscar através de estratégias convencer o consumidor que ele não está adquirindo apenas um serviço, mas uma experiência diferenciada.

Para trabalhos futuros ficam as sugestões de um estudo comparando a utilização do modelo híbrido com outro método de custeio, para visualizar as diferenças dos resultados encontrados por métodos diferentes, bem como, após a implementação das estratégias sugeridas a verificação dos impactos nos custos e no resultado da empresa objeto desse estudo.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos - ABIHPEC. Mercado masculino de HPPC segue em crescimento. 2016. Disponível em: <<https://abihpec.org.br/release/mercado-masculino-de-hppc-segue-em-crescimento/>>. Acesso: 29/10/2018.

_____. Pelas barbas do profeta. Disponível em: < <https://abihpec.org.br/2017/07/pelas-barbas-do-profeta/>>. Acesso: 31/10/2018.

_____. **Mercado masculino avança 94% em 5 anos.** Disponível em: <<https://abihpec.org.br/2017/10/mercado-masculino-avanca-94-em-5-anos/>>. Acesso: 01/08/2018.

BORGERT, Altair; SILVA, Marcia Zanievicz Da. Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços. **In: IX Congresso Internacional de Custos.** 2005 nov. 28-30; Florianópolis. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/2126/2126>>. Acesso em: 15/03/2018

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm>. Acesso: 17/05/2018.

_____. LEI Nº 12.592, DE 18 DE JANEIRO DE 2012. **Dispõe sobre o exercício das atividades profissionais de Cabeleireiro, Barbeiro, Esteticista, Manicure, Pedicure, Depilador e Maquiador.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12592.htm>. Acesso: 22/05/2018.

_____. LEI Nº 13.352, DE 27 DE OUTUBRO DE 2016. **Altera a Lei no 12.592, de 18 de janeiro 2012, para dispor sobre o contrato de parceria entre os profissionais que exercem as atividades de Cabeleireiro, Barbeiro, Esteticista, Manicure, Pedicure, Depilador e Maquiador e pessoas jurídicas registradas como salão de beleza.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13352.htm>. Acesso: 22/09/2018.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012. (Serie Finanças na Prática)

CORRÊA, Henrique L.; CAON, Mauro. **Gestão de serviços: lucratividade por meio de operações e de satisfação dos clientes.** – 1. ed. – 11. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido, CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de custos.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

EVERTON JUNIOR, Antonio. **MPE: avanços importantes para as micro e pequenas empresas 2017-2018**. Rio de Janeiro: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2017. Disponível em: <http://cnc.org.br/sites/default/files/arquivos/mpe_-_avancos_importantes_2017-2018.pdf>. Acesso em: 30/10/2018

FERRONATO, Airto João. **Gestão contábil-financeira de micro e pequenas empresas: sobrevivência e sustentabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015

FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. Coordenação de Metodologia das Estatísticas de Empresas, Cadastros e Classificações. **Demografia das empresas: 2015**. Rio de Janeiro: 2017. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101151.pdf>>. Acesso: 22/05/2018

_____. Contas Nacionais Trimestrais. **Indicadores de Volume e Valores Correntes**. 2018. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2121/cnt_2018_2tri.pdf>. Acesso: 23/05/2018

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LAS CASAS, Alexandre Luzzi. **Qualidade total em serviços: conceitos, exercícios, casos práticos**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2008

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LORENTZ, Francisco. **Contabilidade e análise de custos: Uma abordagem prática e objetiva: 50 exercícios resolvidos**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

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

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2015.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

_____. **Custos: análise e gestão**. 3.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

OLIVEIRA, Jaildo Lima de; PEDROSA JÚNIOR, Carlos; ARAGÃO JUNIOR, Josias Fernandes de. Uma Avaliação das Alterações dos Elementos balizadores da UEP. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2003. Disponível em:

<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/2567/2567>>. Acesso em: 25/07/2018

PADOVEZE, Clovis Luís. **Contabilidade de custos: teoria, prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2013

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SANTOS, José Luiz dos et al. **Manual de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2015.

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE. **Como montar um salão de beleza**. 2016. Disponível em: <

<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mg/artigos/como-abrir-um-salao-de-beleza-em-minas-gerais,b7bc401746af8410VgnVCM2000003c74010aRCRD>>. Acesso em: 17/08/2018

_____. **Perfil das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**. Abril – 2018. Disponível em:

<<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/RO/Anexos/Perfil%20das%20ME%20e%20EPP%20-%2004%202018.pdf>>. Acesso em: 18/06/2018

_____. **Práticas de Empreendedorismo para Salões de Beleza**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ms/artigos/praticas-de-empendedorismo-para-saloes-de-beleza,2b6455ab827e6510VgnVCM1000004c00210aRCRD>. Acesso em: 20/10/2018

_____. **PIB**. Disponível em: <http://datasebrae.com.br/pib/>. Acesso em: 15/10/2018

_____. **Tendências dos negócios de beleza**. Disponível em: [http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/9757c668a232b1db04e94fb4e56eddba/\\$File/5421.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/9757c668a232b1db04e94fb4e56eddba/$File/5421.pdf). Acesso em: 07/10/2018

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da; MARION, José Carlos. **Manual de contabilidade para pequenas e médias empresas**. São Paulo: Atlas, 2013.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

VEIGA, Windsor Espenser; SANTOS, Fernando de Almeida. **Contabilidade de custos: gestão em serviços, comércio e indústria**. 1. ed. – São Paulo: Atlas, 2016.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: (ênfase em aplicações e casos nacionais)**. São Paulo: Saraiva, 2005

7 APÊNDICES

APÊNDICE A - Custos e Despesas Incorridas

Custo com mão de obra

Funcionários	Função	Custo variável da MOD (comissão)	Custo Fixo mensal da MOD	Custo p/min.= custo mensal / 14.280 minutos
1	Recepcionista	0%	1.529,330	0,107
2	Gerente	0%	841,134	0,059
3	Cabeleireiro	30%	-	-
4	Cabeleireiro	30%	-	-
5	Cabeleireiro	30%	-	-
6	Cabeleireiro	30%	-	-
Total			2.370,464	0,166

* 30% do salário da gerente foi considerado como custo, pois ela dedica em média 30% do tempo dela com atendimento.

Cálculo da depreciação

Bem	Quantidade	Valor unitário (de mercado)	Valor total	Vida útil (em anos)	Depreciação mensal
Cadeiras	4	2.100,00	8.400,00	3	233,33
Lavatório	1	800,00	800,00	3	22,22
Assento infantil	1	140,00	140,00	5	2,33
Estufa	1	1.167,00	1.167,00	5	19,45
Massageador facial	2	580,00	1.160,00	2	48,33
Sinuca	1	2.657,00	2.657,00	5	44,28
Computador	1	1.700,00	1.700,00	5	28,33
Microondas	2	500,00	1.000,00	5	16,67
Espelhos	7	330,00	2.310,00	10	19,25
Banquetas	4	140,00	560,00	5	9,33
Ar condicionado	1	3.000,00	3.000,00	5	50,00
Tv 40'	1	1.700,00	1.700,00	5	28,33
Geladeira Expositora	1	600,00	600,00	5	10,00
Geladeira Funcionários	1	200,00	200,00	3	5,56
Fliperama	1	1.600,00	1.600,00	5	26,67
Móveis	1	6.330,00	6.330,00	5	105,50
Cadeira quick massage	1	560,00	560,00	3	15,56
Total					685,15

Material de consumo direto

Cód	Serviço	MCD
1.1	Corte Masculino	3,50
1.2	Lavagem + modelagem	2,00
1.3	Pezinho	1,25
1.4	Raspar	1,25
2.1	Hidratação - Botox	5,90
2.2	Coloração/ Tonalização	16,00
2.3	Luzes	7,85
2.4	Esc. Progresiva (Cab. Curtos)	12,00
3.1	Sombrancelha	0,70
3.2	Meio da sombrancelha	0,70
3.3	Barboterapia	2,50
3.4	Pigmentação de falhas - Barba	7,00

Demais gastos fixos

Gastos do mês			
Instalações	5.660,50	Atividade 02	322,29
Aluguel	4.050,00	Capas de corte	166,67
Telefone	165,00	Toalhas de rosto	43,13
IPTU(1/12)	182,75	Lavanderia	112,50
Luz	750,00		
Material de limpeza	350,00	Atividade: 03	-
Água	162,75		
Impostos/mensalidades	2.380,00		
Imposto simples	1.700,00		
Serviços contábeis	680,00	Atividade: 04	165,67
Material de uso comum	790,00	Toalhas de banho	16,67
Manutenção	300,00	Lavanderia	149,00
Balas	100,00		
Diversos	300,00		
Copos	40,00		
Material de escritório	50,00		