

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL
CAMPUS CERRO LARGO
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO**

BEATRIZ LANGER

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS: ESTUDO EM EMPRESA
PRESTADORA DE SERVIÇOS DE CERRO LARGO/RS**

CERRO LARGO

2021

BEATRIZ LANGER

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS: ESTUDO EM EMPRESA
PRESTADORA DE SERVIÇOS DE CERRO LARGO/RS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Administração da Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS, *Campus Cerro Largo*.

Orientador: Prof. Dr. Ari Söthe

CERRO LARGO

2021

Bibliotecas da Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS

Langer, Beatriz
Gestão de Custos e Formação de Preços: estudo em uma
empresa prestadora de serviços em Cerro Largo- RS /
Beatriz Langer. -- 2021.
58 f.

Orientador: Doutor Ari Sothe

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) -
Universidade Federal da Fronteira Sul, Curso de
Bacharelado em Administração, Cerro Largo, RS, 2021.

1. Gestão de Custos em Prestação de Serviços. I.
Sothe, Ari, orient. II. Universidade Federal da
Fronteira Sul. III. Título.

Elaborada pelo sistema de Geração Automática de Ficha de Identificação da Obra pela UFFS
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

BEATRIZ LANGER

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS: ESTUDO EM EMPRESA
PRESTADORA DE SERVIÇOS DE CERRO LARGO/RS**

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Administração da Universidade Federal da Fronteira Sul, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Administração.

Este Trabalho de Curso foi defendido e aprovado pela banca em:
22/09/2021.

BANCA EXAMINADORA:



Prof. Dr. Ari Söthe – UFFS

Orientador



Prof. Me. Artur Filipe Ewald Wuerges - UFFS



Prof. Me. Roberto Schuster Ajala- UFFS

AGRADECIMENTOS

A etimologia da palavra “agradecer” vem do latim “*gratus*”, que significa ser acolhido, ou acolher um favor de forma agradável. Foi exatamente isso que a Universidade Federal da Fronteira Sul fez comigo. Me acolheu de forma agradável e me transformou em uma nova mulher. Os anos que aqui passei, além do conhecimento, ampliaram meu campo de visão que fizeram com que eu rompesse as barreiras e alçasse voos inimagináveis em vários pilares da vida.

Hoje, assim como todos os dias em que acordo e abro os olhos, agradeço as escolhas que fiz. Escolhi ter filhos, João Victor e Maria Antônia e a eles eu sou grata, por serem meu combustível em tantos momentos, e digo a eles hoje, que vencemos e juntos seguiremos vencendo, pois serviremos de exemplo uns aos outros como num processo de comunhão, onde partilhamos ideias e construímos conjuntamente.

Aos meus mestres, exemplos de seres humanos, com erros e acertos, dotados da capacidade de ensinar e transmitir a sabedoria absorvida dos livros, organizada e disponibilizada com tanto esmero ao longo desses anos. Além da partilha de vida extraclasse que nunca me deixou esmorecer. Devo citar em especial, meu Caro Orientador Dr. Ari Söthe, pela paciência e fino trato a mim dispensados. A minha Cara Amiga Professora Dra. Dionéia Dalcin, que pegou em minha mão e não me deixou desistir, norteando e auxiliando muito além da universidade. Inevitável falar de professores como Fabricio Costa de Oliveira, Denise Mariotti, Artur Wuerges, Gilmar Meinerz, Tatiane Chassot, que durante esses anos fundamentaram minha vida acadêmica e social.

Um agradecimento especial a Professora Dra. Luciana Scherer, que embora não fizesse parte da academia, fundamentou com sua biblioteca pessoal muitos trabalhos acadêmicos, além das aulas particulares e incentivos advindos do vasto conhecimento que com tamanha clareza me trouxe.

Agradecer a minha família, desconstruída na medida certa tornando-me impossível de ser freada. Em especial minha mãe Laci pelo exemplo de força, resiliência e teimosia assim como minha irmã Luiza e meu irmão Cleto.

Enfim, a todos que contribuíram negativa e positivamente na minha formação nesta jornada, meus sinceros agradecimentos. Amo todos vocês!

RESUMO

A gestão de custos em uma empresa possui um papel fundamental, orientando e o processo de tomada de decisões, afim de planejar possibilidades no sentido de melhorar as condições que a organização já possui. Essa condução influenciará diretamente na formação de preços que são praticados, permitindo ajustes em preços, bem como, em acréscimo de serviços ou exclusão eventual de algum possível serviço que esteja causando prejuízo. Assim esse estudo teve como objetivo aplicar a metodologia do custeio por absorção para mensuração dos custos e formação de preços em uma empresa prestadora de serviços de massoterapia e estética. Para isso levantou-se elementos e valores da empresa pesquisada, identificando custos dos serviços prestados e definindo os preços dos serviços a partir dos custos aferidos. A pesquisa consistiu em pesquisa ação, com abordagem qualitativa, descritiva, com dados primários em documentos e por meio de observação. Os dados analisados demonstraram um cenário atípico devido ao momento pandêmico, que trouxe uma diminuição significativa de clientes e serviços realizados pela empresa. Acredita-se que os resultados obtidos poderiam ser melhores em outras circunstâncias evidenciando que a Pandemia do COVID-19 influenciou o perfil dos clientes que utilizam os serviços prestados pela empresa, bem como, a forma de gestão financeira que foi adotada ao longo do período, mantendo-a no mercado. Conclui-se que, com o reaquecimento do mercado e a retomada da procura por atendimentos presenciais, o que já se verificou durante a realização da pesquisa, devido ao aumento de vacinados, os números tendem a melhorar, possibilitando assim um reajuste dos serviços e uma nova avaliação posterior em período não pandêmico.

Palavras chave: Gestão de Custos; Prestação de Serviços; Formação de Preços.

ABSTRACT

The cost management in a company has a fundamental role, guiding the decision-making process, in order to plan possibilities for improving the conditions that the organization already has. This conduct will directly influence the formation of prices that are practiced, allowing adjustments, as well as the addition of services or eventual exclusion of any possible service that is causing losses. Therefore, this study aimed to apply the absorption costing methodology to measure costs and price formation in a company providing massage therapy and esthetics services. For this, elements and values of the researched company were raised, identifying the costs of the services provided and defining the prices of the services based on the measured costs. The research consisted of action research, with a qualitative, descriptive approach, with primary data in documents and through observation. The data analyzed showed an atypical scenario due to the pandemic moment, which brought a significant decrease in customers and services provided by the company. It is believed that services such as lymphatic drainage in pregnant women had an unsatisfactory result, as well as the eyebrow design where results could be better in other circumstances. This showed that the COVID-19 pandemic influenced the profile of clients who use the services provided by the company as well as the form of financial management that was used throughout the period, keeping it in the market. It also demonstrated the important relation between direct labor and the service provided, directing a significant cost to services due to the low volume of services provided. It is concluded that, with the return of the market and the resumption of demand for face-to-face care, which was already verified during the research, due to the increase of vaccinated people, the numbers tend to improve, thus enabling a readjustment of services and a further subsequent evaluation in a non-pandemic period.

Keywords: Cost Management; Services provision; Pricing

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Custos e despesas diretas e indiretas	19
Quadro 2 - Categorias de coleta de dados	32
Quadro 3 – Relações dos Serviços	34

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Custos Diretos - Preços Unitários.....	38
Tabela 2 – Custos Diretos Unitários por Serviço	40
Tabela 3 – Custos Indiretos por Serviço.....	42
Tabela 4 – Síntese dos Custos Diretos e Indiretos por Serviço.....	45
Tabela 5 – Apuração do Resultado Unitário por Serviço	47
Tabela 6 – Demonstração do Resultado do Exercício (Junho/2021)	50

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	TEMA.....	12
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA	12
1.3	OBJETIVOS.....	12
1.3.1	Objetivo geral.....	13
1.3.2	Objetivos Específicos.....	13
1.4	JUSTIFICATIVA	13
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1	IDENTIFICAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS	17
2.1	CUSTEIO ABSORÇÃO	18
2.2	CUSTEIO VARIÁVEL.....	22
2.3	CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC	23
2.4	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	24
2.5	FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA	26
3	METODOLOGIA.....	29
3.1	TIPO DE PESQUISA.....	29
3.2	CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO	30
3.3	COLETA DE DADOS	31
3.4	ANÁLISE DOS DADOS	33
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	34
4.1	IDENTIFICAÇÃO DOS SERVIÇOS OFERECIDOS.	34
4.2	RELAÇÃO DE CUSTOS DA EMPRESA X.....	37
4.3	A PRECIFICAÇÃO DOS SERVIÇOS DA EMPRESA X.....	46
5	CONCLUSÃO.....	52
	REFERÊNCIAS	54
	APÊNDICE A – DEPRECIÇÕES.....	57

1 INTRODUÇÃO

A administração e gestão de custos dentro de uma empresa, indiferente do porte que ela possua, têm uma importância fundamental para a sua saúde financeira para garantir uma fatia no mercado. A partir da visão da contabilidade, podemos compreender os pontos que devem originar ou embasar as decisões acerca do que a empresa propõe como meta dentro do nicho que ela está inserida, possibilitando ajustes nos custos e preços. É por meio dessa fundamentação que o gestor encontra subsídios de informações, necessárias para a orientação da empresa e atendimento das metas estabelecidas.

As empresas estão postas em um ambiente competitivo e, os serviços possuem um importante papel na economia, onde são classificados como empresariais, comerciais, de infraestrutura, sociais/ pessoais e de administração pública, todos com intuito de atender o cliente agregando o valor almejado. Os serviços de saúde e bem-estar se enquadram no setor secundário nos estágios da atividade econômica (FITZSIMMONS; FITZSIMMONS, 2002, p. 29). Sendo o objeto de estudo desse trabalho uma empresa prestadora de serviços nesta área, a mesma se enquadra no setor secundário, dada a importância dentro da atividade econômica.

Observando ao mercado, entende-se que, os serviços passaram a ocupar uma fatia maior na economia, necessitando uma visão cada vez mais apurada dos gestores, baseada em informações geradas pelos custos (ATRILL; MCLANEY, 2012). Apesar da necessidade, a gestão de custos em pequenas empresas prestadoras de serviços encontra dificuldades no que tange a literatura específica que direcione assertivamente. Principalmente no ramo de atividade objeto deste estudo.

Ainda, é preciso “reconhecer que os serviços não são atividades periféricas, mas sim, parte integrante da sociedade. São fundamentais para que a economia se mantenha sadia e funcional e estão localizados no coração desta economia” (FITZSIMMONS; FITZSIMMONS, 2002, p.28).

Dessa forma, esse apanhado torna-se relevante para embasar o desenvolvimento da própria empresa, bem como direcionar outras eventuais organizações, pois, esse ainda é um estudo pouco realizado no que trata de administração de custos em empresas prestadoras de serviços. Para Santos (2001, p. 162) “o reconhecimento da importância das informações de custos é quase universal. No entanto, a avaliação crítica dessas informações é, no geral, restrita”. Como a maior parte das empresas prestadoras de serviços são de pequeno porte e, possuem apenas um, no máximo dois colaboradores, essa questão relacionada aos custos e informações oriundas desse processo, tomam pouca relevância, dado processo todo que uma

empresa demanda. Cabe assim, adotar os conceitos fundamentais sobre os principais tipos ou métodos de custeio, que trazem uma direção na formação de valores de custos.

Segundo Martins (2010, p. 37), “o custeio absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Já no custeio direto ou variável, Santos (2001, p. 173) “considera que somente os gastos variáveis (custos e despesas) são considerados custos dos produtos vendidos. Assim, gastos fixos não são considerados como custos dos produtos vendidos, mas tratados como despesas e lançados contra o resultado do período”.

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) sigla que é originário do inglês “Activity Based Costing”, traz um enfoque nas atividades desenvolvidas. Martins (2010, p. 87) esclarece que “é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”

Desta forma, entende-se que devem ser objeto da revisão bibliográfica as metodologias de custeio aplicáveis as pequenas empresas prestadoras de serviços relacionados à massoterapia, estética e práticas integrativas complementares, uma vez que, a maior parte dos esforços destas empresas se concentram em qualidade e valor agregado. Além disso, foram utilizados para a discussão artigos relacionados a temática em questão.

Em estudo realizado por NETO et al. (2020) por meio de uma abordagem quantitativa, descritiva e analítica, coletando dados em um município no estado de Recife, para investigar os custos em PICS¹ (Práticas Integrativas Complementares) utilizando o método de custeio absorção. Concluíram de forma positiva a aplicabilidade do método identificando a redução de custos e a possibilidade de alocação de recursos para seguir valorizando a oferta dessas práticas alternativas.

Em outro estudo desenvolvido em uma unidade de medicina tradicional, complementar e integrativa no Brasil, NETO; et al. (2020) utilizaram o método de custeio por absorção para definir os custos ligados a implantação desses serviços, identificando o custo médio por usuário do Sistema Único de Saúde (SUS). Verificou-se no contexto que o custo não muda em relação a medicina tradicional, porém tratativa complementar possui uma visão mais holística, o que pode impactar de forma positiva a qualidade de vida dos pacientes.

1 De acordo com o Ministério da Saúde, as Práticas Integrativas e Complementares em Saúde (PICS) são recursos terapêuticos que buscam a prevenção de doenças e a recuperação da saúde, com ênfase na escuta acolhedora, no desenvolvimento do vínculo terapêutico e na integração do ser humano com o meio ambiente e a sociedade.

Após o detalhamento e classificação dos custos, os métodos de custeio necessitam de nitidez, além de uma rigorosa observação, permitindo a contextualização dos elementos. Segundo Santos (2001, p. 171) “os custos utilizados para apoiar a tomada de decisão têm uma grande flexibilidade de apuração, podendo a empresa usar o método que julgar mais apropriado”.

Com base nas atividades que a empresa pesquisada desempenha e diante do impacto que os custos têm no que decorre a lucratividade da empresa, torna-se necessário que esses custos sejam apreciados, promovendo uma gestão maior e melhor sobre os serviços prestados monitorando os faturamentos, utilizando para essa tarefa o custeio por absorção.

A prestação de serviços tem características peculiares relacionadas à questão de custos, e quando se fala em tratar a ausência de adequado controle de custos, que é factível em empresas de pequeno porte no setor de massoterapia e beleza, torna-se uma atividade ainda mais complexa.

1.1 TEMA

Para tanto a temática do presente projeto está voltada a gestão de custos e formação de preços em pequena empresa prestadora de serviços de massoterapia e estética do município de Cerro Largo – RS.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Diante da contextualização apresentada e definição do tema a ser investigado, o estudo buscará solucionar o problema que se refere a implementação da metodologia do custeio absorção na mensuração de custos e aferição dos preços em uma empresa prestadora de serviços de massoterapia e estética do município de Cerro Largo – RS.

1.3 OBJETIVOS

Nesta seção apresenta-se os objetivos de pesquisa. A definição dos objetivos é um dos requisitos para a elaboração de uma pesquisa científica, pois para isso é necessário que os mesmos sejam claros, precisos e coerentes com o tema de pesquisa, pois, apresentam as razões para o desenvolvimento do trabalho. Deste modo, para Lakatos e Marconi (2002), toda

pesquisa deve conter determinados objetivos, na medida em que, os mesmos são desenvolvidos para saber o que se vai procurar e o que se pretende alcançar no estudo.

Além disso, Fagundes (2008), explica que o objetivo geral é sinônimo de objetivo principal, ou seja, considera-se como sendo o objetivo geral de uma pesquisa o principal objetivo que o pesquisador pretende atingir com seu trabalho. Já os objetivos específicos apresentam um caráter mais concreto, ou seja, possuem uma função intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicá-lo em situações particulares.

1.3.1 Objetivo geral

Aplicar a metodologia do custeio por absorção para mensuração dos custos e formação de preços em uma empresa prestadora de serviços de massoterapia e estética em Cerro Largo, RS.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Levantar os elementos e valores dos custos da empresa pesquisada;
- Identificar os custos dos serviços prestados a partir da metodologia do custeio por absorção da empresa pesquisada;
- Definir os preços da prestação de serviços da empresa pesquisada a partir dos custos apresentados.

1.4 JUSTIFICATIVA

Autores como Atrill e McLaney (2012) demonstram a importância da gestão de custos, o uso da metodologia de custeio, bem como as devidas discussões acerca dos benefícios e críticas a cada método. Através do custeio absorção integral, pode-se medir em termos monetários, seus custos e fornecer um produto ou serviço a um cliente. Com essa concepção e compreendendo a necessidade da empresa escolhida, entendeu-se a vasta lacuna ainda aberta em estudos voltados a esse tipo de mercado. Pequenas empresas no setor de massoterapia e estética ainda possuem uma falta de pesquisas que possam nortear o melhor gerenciamento de seus custos.

Isso pode ocorrer devido ao fato de que esse tipo de empresa prestadora de serviços ser pequena, constituindo no registro uma MEI (Microempreendedor Individual) onde o foco não seja nos métodos de custeio para gerenciamento nem precificação, e sim na eficiência e entrega do serviço de qualidade aos clientes que a procuram.

Observaram-se nas pesquisas, que as informações de domínio sobre o assunto aqui relacionado são rasas, o que intensificou a necessidade de contribuir com o presente estudo. Além disso, outra motivação está relacionada ao entendimento de que as empresas, para se manterem ativas no mercado, necessitam de um pleno domínio sobre todos os setores que compreendem a estrutura de uma organização.

Além disso, Fitzsimmos e Fitzsimmos (2000), consideram que o setor de prestação de serviços é um dos ramos que influenciam o crescimento e desenvolvimento econômico de qualquer país. O momento atual em que nos encontramos em uma Pandemia Mundial, que desencadeia cada dia uma crise sanitária maior, a área da saúde é um dos setores que vem se destacando.

Foram realizadas consultas em bibliografias de renome no cenário contábil, bem como em sites e revistas públicas em meios digitais. Para isso, utilizou-se algumas palavras chaves como: métodos de custeio, massoterapia, saúde, beleza. Encontrou-se poucos artigos cuja relação com o tema da pesquisa é possível, colaborando mais uma vez com a relevância desta pesquisa na gestão de custos, uma vez que poderá auxiliar não só a empresa onde o estudo de caso foi realizado, mas pesquisas futuras.

No que se refere à identificação de custos e métodos de custeio, uma rica teoria bibliográfica nos ampara, porém a sua aplicabilidade em nichos como este ainda não está muito documentado, como já afirmado anteriormente. Desta forma, mais uma vez, corrobora-se a relevância e a valia desta investigação, e, por conseguinte, ao desenvolvimento e abordagem de novas pesquisas usando essa temática.

Beneficiada dos resultados dessa pesquisa, a própria empresa carente de informações que foram apresentadas na análise do trabalho, poderá gerenciar melhor seus serviços prestados, verificando o que mais adequadamente se encaixa no leque de serviços ofertados, otimizando e melhorando preços e reorganizando ou remodelando serviços que já se tornaram obsoletos.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho será dividido em cinco seções. Na primeira seção, se apresenta uma contextualização do estudo, destacando-se a importância da gestão de custos em empresas, não apenas para tomar conhecimento dos custos gerados, mas também para o processo de tomada de decisão possibilitando aos gestores a identificação dos serviços mais rentáveis, formulando a questão do estudo.

O objetivo geral do projeto coloca no foco principal a aplicação da metodologia de custeio absorção na empresa definida, além de mensurar os custos que ela possui, seguida dos objetivos específicos que irão possibilitar a precificação a partir dos custos apurados, o que dará uma maior clareza para uma gestão mais consciente da empresa.

Na segunda seção, conta o referencial teórico de análise sobre os conceitos principais relacionados a temática de gestão de custos e serviços, onde serão apresentados os estudos pesquisados para a construção do embasamento teórico que orienta o estudo. Na terceira, apresenta-se a metodologia proposta, qualificada como pesquisa ação. Na quarta seção foram analisados e discutidos os dados apresentados pela Empresa X, demonstrando os custos e o uso do custeio absorção para a apuração de custos.

Na quinta e última seção, as considerações finais, bem como as sugestões para melhorar a gestão da Empresa, possibilitando uma melhora no cenário da mesma.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Estrutura-se este capítulo como um meio de apresentação, conceituação e exposição de ideias e estudos provindos de outros autores em relação à pesquisa desenvolvida, o qual serve como base teórica para o desenvolvimento do trabalho.

Forma objeto da revisão bibliográfica as metodologias de custeio, as quais empresas prestadoras de serviços podem utilizar, além de artigos relacionados a temática em questão. Um dos estudos observados trata da gestão de custeio em serviços estéticos, fazendo uso do custeio absorção como fundamento e para proposta de gestão. Através disso, os autores Raupp, Borba e Oldenburg (2016), enfatizam que, em uma análise descritiva qualitativa os valores de vendas foram definidos pelo mercado e não possuem um controle sobre os gastos. Resultou assim, os serviços mais lucrativos e rentáveis, apontando também aqueles que geram prejuízos.

Outro estudo que foi abordado, tratou se da implantação de terapias alternativas em modelos de unidades básicas de saúde, na Região de Recife, em Pernambuco. Neste estudo houve a abordagem do custeio absorção para nortear a execução de controle financeiro na viabilidade e implementação de Práticas Integrativas e Complementares. Esse estudo foi importante levando se em consideração que a empresa X oferece algumas terapias alternativas como o Reiki, acupuntura auricular, aromaterapia, que compõe algumas das Práticas Integrativas Complementares, e trazendo um pouco da visibilidade dessa possibilidade de implementação no setor privado. Nesse caso, os resultados apontaram para uma necessidade de um bom critério de rateio que irá definir a distribuição de custos indiretos com bom senso e uniformidade, demonstrando que essa escolha pode causar um comprometimento no resultado final.

Numa perspectiva que aborda a gestão de serviços em saúde, abordagem que se relaciona perfeitamente com o tema em estudo, Raupp, Crispim e Almeida (2007) apuraram gestão de custos por meio do custeio absorção, demonstrando a necessidade de padronizar informações a partir desse método que é o adotado pela maioria das empresas que compõe o setor terciário da economia. Por ele ser o único reconhecido pela legislação e de simples aplicabilidade, o estudo demonstrou que os critérios de rateio fazem a diferença, evidenciando nesse caso que o método pode padronizar as informações, mesmo que os critérios de rateio tenham dicotomias.

Quando falamos em prestação de serviços, é preciso compreender que os serviços são intangíveis, o que pode prejudicar os critérios de rateio. Assim sendo, os autores Silva, Vargas

e Mazzonetto (2012) descrevem em um artigo a utilização desse método de custeio em uma empresa prestadora de serviços de ramo hoteleiro, caracterizando que em cada perfil de serviços existe uma especificidade em delimitar os critérios de rateio, assim como ressaltam o baixo custo e simplicidade da implantação desse tipo de método de custeio, favorecendo as empresas de pequeno porte.

Por outro lado, vê-se claramente a notoriedade do uso do custeio absorção em sistemas vinculados ao setor público. Raupp (2009) defende em seu estudo que o setor público, ao contrário do privado, não necessita diferenciar o custo dos serviços e despesas de um determinado período, pois quando se trata de uma empresa privada, há uma necessidade de avaliar os estoques. Raupp (2009) também aponta que esse método contempla critérios mais simples favorecendo a popularidade desse método em vários setores, sejam públicos ou privados.

2.1 IDENTIFICAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS

Abordar, calcular e controlar custos é um grande desafio para as empresas atualmente. Essa nomenclatura é amplamente discutida, porém pouco utilizada em pequenas empresas, que de certa forma, podem não entender a sua relevância e aplicabilidade. Segundo Assef (1999, p. 21), “a discussão se inicia na identificação dos custos operacionais e as relações que esta constitui com os produtos e serviços comercializados”. Ainda este autor ressalta que os custos que são atribuídos a serviços ou objetos, recebem a nomenclatura Custeio.

Para que se consiga ter uma compreensão do que são esses custos dentro de uma empresa, é preciso recorrer a autores que nos norteiem em que cada gasto ou investimento se encaixa. Em suma, Assef (1999, p. 21) conceitua alguns determinantes dos custos, simplificando o entendimento dos mesmos: “custos são gastos incorridos no processo produtivo, com a finalidade de gerar produtos ou serviços a serem comercializados”. Já as despesas, ele descreve como “gastos do processo administrativo e gerenciamento geral, não associados a produção” (ASSEF, 1999, p. 21).

Uma empresa, além de contabilizar os custos, também necessita investir. Assef (1999, p. 21) traz que “os investimentos são os gastos incorridos na aquisição de bens e serviços de uso permanente, compondo o ativo da empresa”.

Quando a empresa oferecer um único produto, o método que poderá suprir a necessidade do custeio é extremamente simples, ao contrário de quando temos vários produtos

que podem acarretar custos diretos e indiretos, aumentando a demanda na diferenciação e especificação dos mesmos (ATRILL; McLANEY, 2012).

Ainda, de acordo com Atrill e McLaney (2012, p. 116), os “custos diretos são um tipo de custo que pode ser identificado com unidades de custo específicas”. Ainda o mesmo autor expõe que “os custos indiretos ou despesas gerais, são todos os demais elementos de custo e não podem ser medidos diretamente em relação a cada unidade de custo (trabalho) específica”, trazendo a percepção da importância e atenção nessa observação.

Tratando-se de uma empresa prestadora de serviços, os custos indiretos são pouco presentes, porém, os custos diretos como mão de obra direta, materiais diretos, além de despesas diretas que são os impostos, taxas de administração de cartão de crédito, e as despesas indiretas relacionadas a salários e encargos, despesas gerais, se atribuem claramente a esse setor (ASSEF, 1999).

Advindo da divisão e conceptualização dos custos, é necessário que se apresente os critérios que irão definir os possíveis custeios. A definição da alocação de custos e despesas indiretas pode variar (ASSEF, 1999). De posse dessas informações, os administradores definem a melhor estratégia ou metodologia de custeio que a empresa deve utilizar. Para Atrill e McLaney (2014), as avaliações que esses processos podem gerar, como a avaliação da eficiência e desempenho, podem colocar em xeque o produto ou serviço, de modo que se reavalie o lucro obtido.

Ainda conforme Atrill e McLaney (2014, p.128), “para fins de apropriação de custos, é preciso fazer a distinção entre centros de custos de produtos e centros de custos de serviços”. Essa distinção merecidamente detalhada para que os critérios de rateio sejam adotados ao método mais conveniente, afim de trazer competitividade a empresa.

Os métodos de custeio abordados na contabilidade, os mais destacáveis são o custeio por absorção, custeio variável e o custeio ABC. Será apresentado nas próximas subseções uma breve abordagem para elucidar as características mais importantes, demonstrando a relevância de cada um dos métodos.

2.1 CUSTEIO ABSORÇÃO

Para conceituar o custeio por absorção, Santos (2001, p. 171), expõe que “(...) é um método integral de apuração de custos usados pela contabilidade de custos para apuração do resultado contábil. Baseia-se na aplicação dos princípios contábeis”. Este, é um método obrigatório para as entidades brasileiras, pois, este é reconhecido pela legislação do Imposto

de Renda da Pessoa Jurídica (Lei nº 9.249/1995). Conforme a Lei nº 9.249/1995, esse método é obrigatório para as entidades brasileiras, pois este é reconhecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (BRASIL, 1995).

Neste método todos os custos são absorvidos pelos produtos e serviços durante o processo de produção. Trazendo a necessidade de identificar e diferenciar os custos fixos e variáveis das despesas, alocando estas diretamente ao resultado (MARTINS, 2010).

Alocando os custos que são incutidos no processo de produção de produtos e serviços, torna-se necessário classificá-los e dividi-los adequadamente em custos diretos e indiretos. Atrill e McInaney (2014), define custos diretos como “um tipo de custo que poder ser identificado com unidades de custo específicos”. Já Martins (2010, p.48), salienta que “os custos diretos podem ser diretamente apropriados aos produtos”. Como o objeto de estudo é uma empresa prestadora de serviços, percebe-se que os custos diretos serão direcionados à mão de obra direta, bem como aos materiais diretos, utilizados nos procedimentos realizados.

Os custos indiretos são custos que derivam do produto. Martins (2010, p.49) esclarece que os custos indiretos “não oferecem condições de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária”. Esses custos podem ser compartilhados por mais de um produto, serviço ou departamento, conforme cita Santos (2001). O mesmo autor ainda ressalta que para distribuir esses custos, devem ser usados critérios de rateio, porém sempre será incerto. Em se tratar de uma prestadora de serviços em análise, esses custos foram distribuídos utilizando critérios específicos.

Quadro 1 – Custos e despesas diretas e indiretas

	INDÚSTRIA	COMÉRCIO	SERVIÇOS
Custos Diretos	Matérias-primas, Mão-de-obra direta, Embalagens	Mercadoria para revenda, embalagens	Mão-de-obra direta, materiais diretos
Custos Indiretos	Mão-de-obra indireta, depreciação de máquinas, aluguel de galpão, energia elétrica, seguros de equipamentos, manutenção, outros insumos		
Despesas Diretas	Impostos, comissões de vendas, fretes	Impostos, comissões de vendas, fretes, taxas de administração de cartão de crédito	Impostos, comissões de vendas, taxas de administração de cartão de crédito

Despesas Indiretas	Salários e encargos, tarifas públicas, prestadores de serviço, despesas gerais	Salários e encargos, tarifas públicas, prestadores de serviço, despesas gerais	Salários e encargos, tarifas públicas, prestadores de serviço, despesas gerais
--------------------	--------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------

Fonte: ASSEF (2003)

Procurando ter clareza nas definições dos custos, ainda há de se ressaltar que temos os custos fixos e variáveis. Para agregá-los de modo correto dentro do custeio absorção, faremos uma breve descrição de cada um deles, a fim de facilitar o entendimento e a necessidade da correta adesão dos mesmos para a maior efetividade do custeio.

Os custos fixos, são aqueles que se mantem constantes, com ou sem a prestação de serviços, independentemente do volume de produção de produtos ou serviços. Martins (2010, p.50) define que “o aluguel de um imóvel em que ocorre a produção geralmente é contratado por mês, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos e/ou serviços”.

Nos custos variáveis, ao contrário do anterior, sofrem alterações de acordo com o volume produzido. Santos (2001, p.166) coloca que “o custo variável flutua em relação à quantidade total produzida [...] quando expresso em relação a uma unidade, o custo variável é denominado custo variável unitário ou custo variável médio e seu valor é constante”.

Para tanto, o contexto de compreender que a principal diferenciação deste dos demais métodos é a maneira como os custos são alocados em relação ao produto, o que o torna passível de utilização por empresas de pequeno porte e em prestadoras de serviços, devido sua simplicidade de aplicação, ou simplicidade de alocação.

Conforme é descrito por Assef (2003, p. 25), quando se trata de uma indústria o método da seguinte forma: “todos os custos indiretos são obrigatoriamente rateados aos produtos, de acordo com os mais variados critérios. À medida que as matérias primas dão entrada no almoxarifado, sendo posteriormente, consumidas no processo de produção, a contabilidade deverá alocar os custos diretos associados e os indiretos do período a cada produto em elaboração ou acabado”.

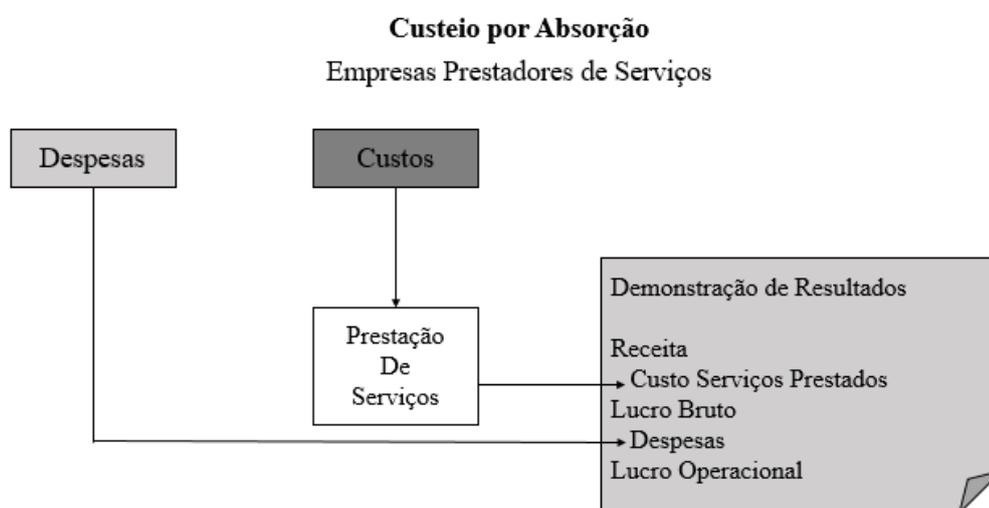
Gerencialmente falando, é bastante comum que se distribua os custos indiretos utilizando um o critério de rateio. Esses critérios não necessitam de padrões preestabelecidos, porém o foco fica direcionado aos custos e despesas indiretas da empresa. Para Martins (2003) “os custos devem ser identificados e realocados de acordo com as funções relevantes identificadas”. Assim, também, o mesmo autor resalta que os critérios de rateio podem ser

individuais de cada empresa, pois de acordo com a necessidade que ela possui esse procedimento pode se tornar personalizado e consciente, evitando erros que possam comprometer o resultado da análise dos custos.

Quando se trata de empresas maiores, cujos custos indiretos têm necessidade de ser fragmentados em departamentos ou centros de custos, há exigência de departamentalizar. A departamentalização consiste em segmentar a empresa em unidades mínimas administrativas, que irão coletar dados de custos afim de organizá-los dentro dos devidos departamentos, facilitando assim a distribuição (MARTINS, 2003).

Torna-se relevante neste item a abordagem dos princípios da precibilidade, que segundo Fitzmmons e Fitzmmons (2002, p. 48), traz a compreensão de que os prestadores de serviços são impossibilitados de estocar serviços, o que impacta diretamente nos custos imediatos. Conforme citado anteriormente, no processo de manufatura, o método por absorção acolhe os custos, agregando o estoque e as vendas, gerando os resultados, onde as despesas são posteriormente agregadas. Dessa forma, Martins (2010, p. 38) apresentando um método específico para a prestação de serviços, expõe a ausência dos estoques na possível apuração, o que o torna compatível com o estudo de caso proposto. A Figura 1 demonstra de maneira mais evidente como funciona o Custeio por Absorção em relação a empresas prestadores de serviços.

Figura 1 – Custeio por Absorção em Empresas Prestadoras de Serviços



Fonte: Martins (2010, p. 38)

Na figura acima, fica nítido a forma que as despesas entram no custeio absorção. Sendo direcionados diretamente ao Demonstrativo de Resultados do Exercício (DRE), onde são descontados após o Lucro Bruto, resultando dessa forma o Lucro Operacional.

2.2 CUSTEIO VARIÁVEL

Para o custeio variável, a alocação dos custos é feita de modo mais simples, pois elimina a necessidade de ratear os custos indiretos no produto/serviço. Conforme Santos (2001, p. 173), “os gastos fixos não são considerados como custos dos produtos vendidos, mas tratados como despesas e lançados contra o resultado no período.” Desta forma, entende-se que nesse método os custos indiretos possuem uma fatia considerável nos resultados, o que aumenta ou diminui o resultado exercício, pois são alocados diretamente ao resultado como despesas não permanecendo como valor em estocagem.

Conforme Assef (2003) através deste processo de alocação de custos as organizações podem visualizar a margem de contribuição de cada produto ou serviço, cujo valor representa a diferença entre preço de venda, custos e despesas variáveis. Ainda de acordo Assef (2003), por não ratear os custos indiretos por intermédio de um rateio aleatório, ele está sendo recomendado às pequenas e médias empresas, bem como grandes organizações, que não possuam custos fixos relevantes em comparação aos custos totais, pelo fato de aumentarem a sua competitividade.

De acordo com esse contexto, se faz necessário mencionar que a margem de contribuição, segundo Martins (2010) “[...] é mais amplo que apenas a diferença entre a receita e soma dos custos e despesas variáveis, mas sim, como o resultado capaz de representar, com maior facilidade de visualização, o potencial que cada produto demonstra na contribuição na amortização de gastos fixos e ao final, o lucro propriamente dito”.

Segundo Atrill e McInaney (2014), há fortes percepções de que o custeio variável seja amplamente utilizado, influenciado pela facilidade de sua aplicação, porém, estatísticas dão a entender que os valores são tendenciados ao cálculo incorreto e grande parte dos casos. Sua simplicidade de aplicação influencia sua utilização em várias organizações, porém, cabe frisar que este o método pode ser utilizado apenas para fins gerenciais, conforme afirma Santos (2001).

2.3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC

O método de custeio ABC cuja a sigla é oriunda do inglês Activity Basic Costing, é utilizado para apuração de custos desenvolvido na década de 80 e, segundo Santos (2001, p. 176) “tem como principal característica uma alocação mais precisa dos custos indiretos de uma organização entre os produtos e serviços, com a utilização das diversas atividades necessárias a produção como base para alocação desses custos indiretos”.

Uma grande variedade de métodos de rateio de custos pode tornar sua interpretação questionável (SANTOS, 2001). O mesmo autor ainda explica que enquanto existe uma participação menos significativa dos custos indiretos não há tanta distorção, porém, quando os mesmos têm peso relevante comparados com os custos totais da organização, os critérios de rateio acabam se tornando inadequados ou passíveis de distorções. De acordo com Assef (003) o custeio por ABC é a metodologia que mais se encaixa a empresas de maior porte do ramo industrial ou prestadoras de serviço, uma vez que, a representatividade dos custos e despesas indiretas têm sobre os totais de seus gastos.

Este método visa monitorar diretamente o custo de cada unidade ou atividade de apoio na produção de um produto ou prestação de serviço, o que torna possível uma aproximação maior da realidade, uma vez que, mede de uma maneira mais precisa o quanto cada atividade colabora com aquele produto ou serviço (ATRILL; MCLANEY, 2014). Os mesmos autores ainda colaboram afirmando que os administradores das organizações precisam começar examinando com qualidade todas as atividades da empresa, identificando cada uma das atividades de apoio envolvidas na fabricação do produto ou fornecimento do serviço, bem como, os custos que devem ser atribuídos a cada uma destas atividades e os fatores que ocasionam mudanças nestes custos.

Nesta concepção a atividade se classifica, de acordo com Assef (2003, p. 30), como “[...] a combinação de recursos necessários, de toda ordem, seja humana, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços, formada por uma ou mais tarefas indispensáveis à sua consecução [...]”.

Já o direcionador de custo, segundo Santos (2001, p. 178), “[...] é a base utilizada para alocação de custos pelas atividades. Representa o consumo de recursos por uma atividade”. Santos (2001) complementa que o direcionador de atividade se trata o critério adotado para direcionar, ou alocar, as atividades para os produtos ou serviços.

Assim, Assef (2003), conclui e explica que o custo de uma atividade engloba todos os recursos que são dispendidos para que ela seja executada, sejam, eles remunerações,

materiais, instalações, equipamentos, energia ou outros. O autor explica que esses custos podem ser alocados de maneira direta, quando diretamente relacionados a atividade, ou por meio de rastreamento, utilizando os direcionadores de custos, ou por intermédio de rateio nos casos aonde as duas alternativas anteriores não sejam possíveis.

Conclui-se conforme Atrill e McInaney (2014), que o método de custeio por ABC impacta positivamente o estabelecimento de um custo mais assertivo para cada unidade de produto ou de serviço, auxiliando os gestores na interpretação da lucratividade, favorecendo tomada de decisões inerentes a fixação de preço. Os três métodos abordados anteriormente contemplam de forma diferente os estoques, o que nos leva a considerar que os serviços possuem características específicas, o que será tratado na próxima seção.

2.4 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Autores como Martins (2010) e Santos (2001), tratam produtos como serviços da mesma maneira, ou seja, sem muita distinção, uma vez que, abordam a teoria contábil para aferição e aplicação de custos. Grande parte dos autores não faz uma distinção específica sobre este fator. Assim sendo, observa-se a necessidade em ter uma clareza sobre este, pois os serviços não podem ser estocados diferentemente dos produtos.

Segundo Fitzsimmons e Fitzsimmons (2002), os serviços são considerados centrais a economia de qualquer sociedade, pois quanto mais a sociedade se desenvolve, mais importante esta área se torna em função da geração de empregos. Os mesmos autores contextualizam que os serviços são classificados em cinco subgrupos: os serviços empresariais, comerciais de infraestrutura, sociais/pessoais e de administração pública.

Conforme os últimos dados do IBGE (2021), o setor é caracterizado por atividades muito diferentes quando analisado o porte das organizações, remuneração média ou o nível de utilização da tecnologia. Na última edição, o IBGE (2021) divulgou que o volume de serviços chegou a um saldo positivo de 3,7%. Segundo o governo brasileiro, conforme divulgado no site do Ministério da Saúde (2021), o setor de serviços, mesmo frente as dificuldades da economia, vem apresentando crescimento e estabilidade frente a resultados negativos no alto da pandemia. Contudo, compreende-se que neste momento é um setor, que mesmo frente às dificuldades precisa encontrar caminhos para continuar vivos ou se reinventar para buscar fatias de mercado.

Frente a gama de tipos de serviços existentes, os serviços de massoterapia, estética e práticas integrativas complementares, se encaixam no nicho que serviços sociais, segundo

Fitzsimmons e Fitzsimmons (2002). Fazendo uma demonstração dos métodos de custeio possivelmente utilizáveis na perspectiva a ser pesquisada, o custeio por absorção pode ser apontado como o mais provável e ajustável, mediante ao perfil da empresa estudada. Já que a abordagem do método é considerada satisfatória pela maioria dos autores aqui abordados. Também, conforme explanado por Atrill e McLaney (2014), o método considerara o princípio da perecibilidade e afirma que sua estrutura considera os custos indiretos como despesas redutoras ao resultado, não necessitando de critérios de rateio específico, considerados desnecessários em empresas de pequeno porte com poucos direcionadores, sejam de atividade ou rateio de custos.

Torna-se relevante neste item a abordagem dos princípios da perecibilidade, que segundo Fitzsimmons e Fitzsimmons (2002), traz a compreensão de que os prestadores de serviços são impossibilitados de estocar serviços, o que impacta diretamente nos custos imediatos. Conforme citado anteriormente, no processo de manufatura, o método por absorção acolhe os custos, agregando o estoque e as vendas, gerando os resultados, onde as despesas são posteriormente agregadas. Dessa forma, Martins (2010) apresentando um método específico para a prestação de serviços, expõe a ausência dos estoques na possível apuração, o que o torna compatível com o estudo de caso proposto.

Porém, há um fator muito importante na prestação de serviços que a diferencia completamente do produto. Existe uma íntima relação entre o cliente e o serviço e um transitar complexo, onde um interfere diretamente na ação, absorção e custo do outro. Os serviços possuem características muito particulares, quanto a sua classificação. Para Fitzsimmons e Fitzsimmons (2002), os serviços podem ser classificados em quatro características diferentes: a intangibilidade, a simultaneidade, perecibilidade e a variabilidade.

Quando tratamos de intangibilidade, podemos dizer que eles não podem ser tocados, de modo palpável e sim absorvidos pelos clientes que o recebem. A simultaneidade de um serviço também tem um caráter muito importante devido à necessidade da presença do cliente no local para que o serviço seja realizado, ou percebido, o que caracteriza um fator importante dentro dos custos.

Já a perecibilidade, segundo Fitzsimmons e Fitzsimmons (2002) e consistem em um item de suma importância neste estudo de caso devido a sua definição relacionada a estocagem, o que influencia de modo direto nos custos que a empresa possui. Os serviços não podem ser estocados. Eles precisam ser realizados naquele dado momento, sem chance de reposição.

Em relação a variabilidade, não há como padronizar os serviços oferecidos, pois em cada cliente, há uma diferenciação de insumo utilizado no procedimento, bem como o tempo dispendido, a necessidade que cada protocolo exige do profissional, entre outros fatores que corroboram a forma que esse serviço será oferecido (FITSZMMONS; FITSZMMONS, 2002).

2.5 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA

Para mensurar o preço de um produto, é necessário que sejam coletados dados da empresa em quatro frentes: os gastos fixos e variáveis, a delimitação da margem de contribuição, o cálculo efetuado através desses dados e o preço de venda, dando origem ao ponto de equilíbrio. Segundo Santos (2001, p. 197) “por análise de preços entende-se a decomposição do preço de um produto ou serviço, [...], em suas parcelas de custos e margem de lucro”. Dessa forma, analisando os preços, possibilita-se a avaliação da lucratividade e formulação de estratégias que aumentem a competitividade da empresa.

A observação dos custos que são os recursos utilizados na produção de produtos e serviços auxilia de modo interessante na formação de preços. Para Assef (1999, p. 21) “os custos são gastos incorridos no processo produtivo, como a finalidade de gerar produtos ou serviços a serem, posteriormente, comercializados”. Também se observam as despesas, que são os recursos usados para a gestão da empresa, como exemplo o aluguel onde a empresa se localiza. Assef (1999, p. 21) ressalta que “são os gastos disponibilizados no processo administrativo e de gerenciamento geral [...]”.

Os gastos fixos e variáveis também possuem uma função primordial dentro da constituição do preço de venda do serviço, pois eles incorrem diretamente nos custos dos serviços. Quando tratamos de empresas prestadores de serviços, Raupp, Borba e Oldenburg (2016) ressaltam que esses os custos indiretos são impossíveis de serem mensurados e identificados, dadas as referências que caracterizam os custos indiretos.

As técnicas de fixação de preço, segundo Santos (2001), variam de acordo com o porte da empresa, do setor que atua e as condições que o mercado se encontra. Dada as condições essa empresa se encontra, os métodos para a precificação também podem variar.

Santos (2001) define alguns métodos que podem ser utilizados para fixar os preços, como por exemplo, a margem sobre custo unitário total, que consiste em aplicar uma determinada margem sobre o custo total visando lucro. Já na margem de lucro sobre o preço de venda, Santos (2001, p. 205) expõe como “método de precificação que consiste em

estabelecer o preço com base no custo unitário apurado, mas com o objetivo de obter uma margem de lucro sobre esse próprio preço a ser calculado”.

O uso do Markup é um método de precificação com base em custos, que Martins (2010) aponta como sendo uma margem que é aportada para cobrir os gastos que não são incluídos no custo, que podem interferir no preço e lucro previsto. A empresa prestadora de serviços de modo geral, tem grande utilização de custos com mão de obra pessoal, que executa o serviço, além da utilização de algum material, que caracterizara como um custo bem variável, levando em consideração o fator tempo e o insumo utilizado na prestação dos serviços (RAUPP; BORBA; OLDENBURG, 2016).

Segundo Raupp, Borba e Oldenburg (2016), os serviços não podem ser padronizados, uma vez que cada cliente tem uma demanda específica, deixando claro a dificuldade que se apresenta na mensuração dos custos. Ainda levando em consideração a ausência de estoques devido à intangibilidade de serviços e a mão de obra ser o principal recurso da empresa distribuído em horas de trabalho, quando em estado ocioso, são considerados como desperdício. Sendo assim, a abordagem de bons métodos para a distinção dos custos, pode fazer a diferença no resultado final que a organização encontrara, trazendo uma contrapartida para os resultados almejados.

Além do sistema Markup, apresentam-se na literatura outros tipos de ferramentas de gestão de custos para a formação de preços, cuja aplicabilidade é extremamente simples, como o planejamento orçamentário. Esse sistema compreende as anotações sobre o destino de valores monetários para cada tipo de custo. Além disso, ele mapeia as principais obrigações financeiras que a empresa pode vir a ter, favorecendo a tomada de decisões. O planejamento orçamentário também é uma forma de antecipação as despesas, que irão ocorrer no decorrer do exercício, como por exemplo os gastos com cremes, com deslocamento para atendimentos domiciliares, ou até mesmo algum investimento com equipamento que facilite o andamento dos atendimentos.

O fluxo do caixa, segundo aponta Assef (1999) que monitora as entradas e saídas dos recursos financeiros da empresa, sendo passível de acompanhamento da saúde da empresa, bom como a capacidade de honrar os compromissos assumidos. Através do fluxo de caixa, também é possível fazer uma projeção de gastos, evitando que o gesto seja pego de surpresa com alguma intercorrência não sinalizada.

Nesse sentido ainda podemos mencionar a margem de contribuição, cuja utilização é bem aplicada nas empresas. Ela utiliza um cálculo que busca descobrir a contribuição que o lucro obtido da venda de cada produto representa na hora de arcar com todo os custos e ainda

gerar lucro para a empresa. Martins (2010, p. 179) menciona que “a margem de contribuição [...] é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz a empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro”. Sendo assim, esse método tende a mostrar com facilidade a potencialidade que cada produto apresenta, no sentido de cobrir os gastos fixos e posteriormente se transformar em lucro efetivamente. (MARTINS, 2010).

3 METODOLOGIA

Neste capítulo são apresentadas as questões metodológicas que orientam esse trabalho, onde parte-se do pressuposto que se está buscando saber mais sobre algo. No caso específico desse trabalho, busca-se saber mais sobre a gestão de custos e a formação de preços na empresa de massoterapia e estética situada em Cerro Largo - RS. Conforme Lakatos e Marconi (2015), este tópico do estudo é importante, pois especifica a forma como se procedeu. Do mesmo modo, explica com o que e como ele foi efetuado e onde se desenvolveu.

Para busca direcionar o questionamento da pesquisa, “que se refere a implementação da metodologia do custeio absorção na mensuração de custos e aferição dos preços em uma empresa prestadora de serviços de massoterapia e estética do município de Cerro Largo – RS”. e para atingir o objetivo geral de “aplicar a metodologia do custeio por absorção para mensuração dos custos e formação de preços em uma empresa prestadora de serviços de massoterapia e estética em Cerro Largo, RS”.

Assim, partiu-se para leituras de estudos acerca do tema custos e métodos de custeio para um maior entendimento das orientações teóricas para esse tipo de trabalho. Após a leitura de textos e trabalhos técnicos e acadêmicos para construção do referencial teórico, parte-se para a construção da metodologia, que pode ser entendida como “definição de metodologia”.

É importante ressaltar que a metodologia não é uma receita pronta e sim um caminho a ser seguido para a construção dos resultados, e isso passa também por uma escolha do autor do trabalho. Um dos passos para entender a pesquisa é classificá-la conforme alguns critérios estabelecidos por autores. Nesse trabalho, os critérios utilizados foram os propostos por Gil (2002) e Thiollent (1985) que define as pesquisas conforme o objetivo, a abordagem, o que será apresentado posteriormente.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Essa pesquisa consiste em uma pesquisa-ação, e Gil (2002) resalta que a pesquisa – ação exige o envolvimento do pesquisador e a ação, sendo que a própria pesquisadora é parte integrante do empreendimento pesquisado.

Segundo Thiollent (1985) a pesquisa ação é “[...] um tipo de pesquisa com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a

resolução de um problema coletivo, no qual os pesquisadores e participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo”.

Nesse modelo de pesquisa, a questão valorativa tem um poder relevante, pois ela não se direciona a uma orientação propriamente, dando espaço a uma vasta diversidade nos campos em que atua. Ainda segundo Thiollent (1985) ressalta que há uma diferença entre pesquisa-ação e pesquisa participante, levando-se em consideração que toda pesquisa-ação tem um tipo participativo.

Thiollent (1985) ainda defende que “uma pesquisa pode ser considerada pesquisa-ação quando realmente houver uma ação por parte das pessoas [...]no problema em observação.” Ainda o mesmo autor coloca que “a participação dos pesquisadores é explicitada dentro de uma situação de investigação[...]; o contexto de pesquisa-ação se torna favorável quando o acadêmico não quer limitar a investigação a aspectos acadêmicos”, o que compreende exatamente o que é proposto neste trabalho.

Ainda cabe ressaltar que, conforme Thiollent (1985) aborda, “com a pesquisa-ação os pesquisadores pretendem desempenhar um papel ativo na própria realidade dos fatos observados”, remetendo ao perfil que esta pesquisadora desempenha no estudo.

Foram utilizados dados primários da empresa para que se construam os dados. Embora seja uma pesquisa voltada a questão de custos, esta abordagem é mais qualitativa por se tratar de uma análise dos dados coletados por meio de um caso único. Posteriormente, foi utilizado o *Libre Office Calc* para tratar os dados coletados afim de verificar a melhor precificação dos serviços realizados.

3.2 CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO

De acordo com Luz (2006, p. 16), “descrever um objeto de estudo e sua trajetória significa retomar velhos conceitos com olhos novos. Implica re-significar o próprio caminhar de uma pesquisa. Digo caminhar da pesquisa crendo que a pesquisa age e se faz sujeito desta ação”. Sendo assim, é possível dizer que a caracterização do objeto de estudo é relevante, tendo em vista que este é o ponto para onde olhar e também para onde o agir da pesquisa se direciona.

Através disso, empresa a que serviu como base para o estudo, é uma empresa pequena fundada em 2006 e socialmente registrada em 2013 como MEI. Prestadora de Serviços com fins lucrativos, a empresa X possui missão, visão e valores bem definidos, todos voltados ao bem-estar dos clientes a qual presta serviços de massoterapia, estética e saúde. A empresa X

possui apenas uma colaboradora que atende todas as funções que são pertinentes a gestão e funcionamento da mesma, acumulando as tarefas e permitindo assim que os atendimentos se tornem mais exclusivos. A missão da empresa é oferecer aos clientes atendimentos voltados a saúde física e emocional, bem como a melhorar traços de beleza natos de cada cliente. Já a Visão é: se tornar referência no ramo, aumentando o fluxo de atendimentos e melhorando a qualidade de vida dos clientes que a contratam.

Quanto aos Valores: estão definidos com foco na qualidade dos serviços ofertados; na personalização dos atendimentos conforme a necessidade averiguada, uso de ótimos produtos para garantir bons resultados nos protocolos, segurança nos atendimentos, bem como a pontualidade que é um fator primordial no planejamento para respeitar o andamento dos sucessivos atendimentos.

Quanto a gestão dos custos, a preocupação com os mesmos, levou ao objeto deste estudo a fim de contribuir com a saúde financeira, mantendo a empresa no mercado e ampliando os atendimentos, possibilitando a análise dos serviços mais rentáveis ou passíveis de melhoria, até mesmo a implementação de novos serviços.

3.3 COLETA DE DADOS

Destaca-se que para a realização do estudo e alcance dos objetivos estabelecidos na pesquisa, necessita-se efetuar a coleta de dados. Para tal ação, é preciso um instrumento de coleta de dados eficiente e adequado, para que todos os objetivos fossem alcançados. Segundo Appolinário (2011), existem muitos meios para efetuar a coleta de dados de uma pesquisa, isso acontece devido às inúmeras possibilidades quanto aos próprios instrumentos de pesquisa.

Para a coleta de dados pretende-se seguiu-se um roteiro e uma lista de verificação de elementos necessários a serem anotados, conforme os itens descritos no procedimento de análise dados. Esta lista de verificação, para a constituição do custo e formação do preço, consiste em estruturar a observação de acordo as seguintes categorias presentes no Quadro 2.

Quadro 2 - Categorias de coleta de dados

Categoria	Autores Norteadores	Elementos
Custos	Martins (2010); Santos (2001) Assef (2003)	Elementos utilizados para atingir objetivo 1 e 2
Lucro Bruto	Martins (2010);	Elementos utilizados para atingir objetivo 2
Receita e Formação de Estrutura de Preços	Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000)	Elementos utilizados para atingir o objetivo 3

Fonte: elaborado pela autora (2021)

Além disso, utilizou-se como método de coleta de dados a observação. De acordo com Lakatos e Marconi (2015), a observação é diversificada em várias modalidades dentro da investigação científica, sendo elas: a observação assistemática, a observação sistemática, a participante, a não-participante, a individual, em equipe, na vida real e em laboratório, as quais variam de acordo com as circunstâncias da pesquisa.

Destaca-se nesse estudo, a utilização da coleta de dados por observação sistemática e participante. Conforme Thums (2003), na observação sistemática existe um planejamento de ações, sendo um tipo de observação direcionada de forma estruturada, planejada e controlada, onde o observador sabe o que procura e o que necessita de importância em determinada situação. O tipo de observação utilizada no estudo é direcionado de forma a contribuir com a aplicação da metodologia de custeio por absorção na empresa prestadora de serviços de massoterapia e estética em Cerro Largo, RS.

A coleta de dados é indispensável para os resultados da pesquisa e o desenvolvimento dos objetivos que foram buscados ao longo do estudo. A coleta de dados necessária para o desenvolvimento do trabalho foi realizada durante o mês de julho. Os dados obtidos foram analisados através dos documentos como notas fiscais, recibos, relatórios mensais contábeis e demais materiais disponíveis para identificar os custos na prestação de serviços.

Gil (2002) ressalta em sua bibliografia que os documentos que constituem uma pesquisa documental, são documentos de “primeira mão”, ou seja, dados que não foram analisados e que podem ser reelaborados ao longo da pesquisa. Cabe ainda ressaltar que as fontes são diversificadas e dispersas, podendo estar armazenadas em empresas privadas ou mesmo órgãos públicos.

A partir desta verificação dos custos foi realizada uma apuração da organização dos custos conforme o método adotado para formar os preços. Como se trata de um estudo de caso, destaca-se que não há um método único e específico para esse tipo de empresa

prestadora de serviços. Torna-se adequado apreciar atos e fatos contábeis para desenvolvimento de uma estrutura que seja adequada para esse setor de serviços seguindo a lógica prevista nas metodologias de custeio por absorção. Os dados utilizados foram explorados no ambiente da empresa e submetidos ao método de custeio absorção, possibilitando a observação e avaliação para a gestão de preços.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

Após a coleta de todas as informações necessárias para o estudo, estas foram analisadas. Segundo Gil (2008), as informações adquiridas através da coleta de dados, são analisadas conforme a capacidade e estilo do pesquisador. Sendo assim, a apreciação dos dados contábeis, foi necessário interpretar os dados de acordo com a literatura estudada. A interpretação dos dados é entendida como um processo que sucede a análise, mas que estão inteiramente relacionados, principalmente em pesquisas qualitativas, onde não há como separar esses processos (GIL, 2008).

Para a análise dos dados, utilizou-se o *Libre Office Calc*, que auxiliara na execução dos cálculos, possibilitando observar os resultados e analisar a partir da ótica do custeio absorção o seguinte procedimento, identificação dos tipos de custos, separação e mensuração em custos diretos e indiretos, distribuição dos custos aos serviços, apuração do resultado a partir dos volumes dos serviços prestados, preços e custos identificados.

Para essa Demonstração dos Resultados do Exercício, foram utilizadas informações como, receitas, oriunda dos serviços prestados (quantidade de serviços prestados *versus* preço), o custo dos serviços (quantidade de produtos *versus* produto unitário), lucro bruto (receita – custo). Assim, foi verificado o lucro operacional que é constituído pelo lucro bruto menos as despesas. Seguindo esses procedimentos aqui descritos para a coleta desses dados, optou-se pela utilização de análise baseada em Martins (2010). Além disso, ressalta-se que se encontra em Apêndice A o resultado das depreciações dos dados analisados no estudo.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo foram discutidos os resultados a partir dos dados coletados e organizados da empresa pesquisada. Este capítulo se subdivide em duas seções: a descrição dos dados coletados no mês de julho e a análise dos custos, definindo posteriormente a precificação dos serviços da empresa.

4.1 IDENTIFICAÇÃO DOS SERVIÇOS OFERECIDOS.

Nesta seção, foi realizada uma análise descritiva dos dados coletados para o estudo. São apresentados um conjunto de dados que estão relacionados de acordo com a demanda apresentada no mês de julho/2021, cujo período serviu de base para a pesquisa. Embora a demanda tenha sido baixa em decorrência de eventos externos da pandemia do Covid-19, entendeu-se que proporcionam plenas condições para uma abordagem razoável dos dados.

No Quadro 3 que se encontra a seguir, apresenta-se a relação de serviços prestados durante o mês base, elencados e devidamente enumerados para auxiliar na legenda.

Quadro 3 – Relações dos Serviços

Código	Serviço
1	Massagem Terapêutica - Corpo Medial Superior
2	Massagem Relaxante - Corpo Inteiro
3	Drenagem Linfática – Gestante
4	Limpeza de Pele – Facial
5	Design – Sobrancelha
6	Aplicação de Tintura – Sobrancelha
7	Depilação – Buço

Fonte: Elaborado pela autora, 2021.

Cabe ressaltar que a Empresa X possui uma lista de serviços oferecidos e de acordo com a necessidade que cada cliente apresenta, faz-se a adequação do serviço, constituindo-se uma personalização do atendimento. No mês utilizado como base, pode-se verificar os serviços apontados no Quadro 3. Cada um deles compreende uma possibilidade que os clientes trouxeram.

O serviço de massoterapia voltado para diminuição de contraturas musculares em uma fração do corpo é compreendido no Quadro 2 como massagem terapêutica corpo medial superior, incluindo membros superiores no tratamento. Este tratamento é realizado em

decúbito ventral e dorsal durando em média 60 minutos, dependendo do estado que o paciente se encontra. Em determinadas patologias que o cliente pode apresentar, é necessário a agregação de terapias extras, como o uso de ventosas que podem favorecer a oxigenação do tecido em tratamento, ou até mesmo as pedras quentes, que tendem a hiperemiarem, ocasionando um alívio imediato, auxiliando na manipulação tecidual.

A massagem relaxante é composta por técnicas de deslizamento menos profundas, sincronizadas, levando em consideração o fluxo sanguíneo, bem como o linfático. De acordo com o que a anamnese destinar, podem ser associadas outras terapias como aroma terapia, que pode influenciar no sistema emocional, trazendo alívio e sensação de bem-estar, bem como o Reiki, que através da energização feita com as mãos, relaxa a um nível que a massoterapia sozinha por vezes não possibilita. Como essa sessão aborda os campos físicos e emocionais, esse serviço pode levar em média até 90 minutos.

Atendendo a um público diferenciado e não menos importante, as gestantes também marcam seus horários de acordo com as instruções que seus obstetras encaminham. São sessões cuja duração de 60 minutos, focam em trabalhar a retenção hídrica causada pelos hormônios e volume sanguíneo trazem ao corpo. A matéria prima utilizada nesses casos precisa apresentar uma emoliência maior, para que a pele se mantenha altamente hidratada, evitando assim, outras patologias que possam originar nesse período gestacional. Aliviar desconfortos musculares também pode ser um dos objetivos dessa prática.

A pele é compreendida como o maior órgão do corpo humano. Fica claro que os cuidados que devem ser oferecidos a ela precisam ser específicos e direcionados conforme a demanda requer. Em se tratar de pele, a Empresa X oferece a limpeza de pele profunda, cuja duração de 120 minutos, possibilita ao cliente um tratamento com inúmeros produtos de uma marca de extrema qualidade e renome no mercado, que agrega tecnologia e permeabilidade à pele, trazendo bons resultados. Esse tipo de procedimento é feito tanto em homens quanto mulheres, em peles maduras ou peles jovens. Estas últimas, possuem maior tendência à acne, por exemplo, o que comporta um uso maior do número de materiais descartáveis, como gazes, agulhas e lenços descartáveis, afim de evitar contaminação a outros clientes.

A integridade da pele, bem como a segurança do cliente precisam ser assegurados, o que acaba ocasionando o aumento de uso de materiais descartáveis, e eventualmente trazem um custo maior há algum atendimento, sempre evidenciando a necessidade apresentada no momento da anamnese.

Quanto ao *design* de sobrancelhas, o procedimento é extremamente rápido, podendo ser feito em 20 minutos, dependendo do caso. É feita uma medição da face, utilizando

técnicas de visagismo e traços que o cliente deseja realçar ou afirmar com a aparência. Utilizando materiais descartáveis é feita uma higienização da região e com o uso de pinças e linha de depilação, é iniciado o processo de remoção de pelos que se encontram fora do desenho anteriormente demarcado. Em alguns casos, o cliente solicita ainda a coloração, que no ato é definida. Há possibilidade entre pigmentar os pelos ou pigmentar pele e pelos. Assim, define-se entre o uso de Tintura ou Henna para que o processo seja finalizado.

Em caso de a escolha da coloração ser a tintura, o tempo acrescido ao atendimento é em média de 20 minutos, totalizando 40 minutos. Quando for o uso de Hena, o atendimento acresce mais 25 minutos, totalizando 45 minutos. É importante ainda salientar que a recomendação do uso do filtro solar após o procedimento é do cliente, levando em consideração que a hiperemia causada pela remoção dos pelos exposta ao sol, pode vir a causar manchas na região depilada.

Desde a Grecia Antiga, nos tempos de Cleopatra, a depilação egípcia já era utilizada como uma forma de remoção de pelos faciais. Trata-se de uma técnica simples, de baixo custo e que possui uma efetividade relevante para a região abordada. Ela é feita com uma linha 100% algodão que remove os pelos pela raiz, enfraquecendo o seu bulbo capilar até o fechamento total do poro onde o fólico piloso nascera. Sendo recomendado para pequenas regiões no corpo, o buço é um dos lugares mais depilados com a linha. Levando em média 20 minutos, dependendo da quantidade de pelo que o cliente apresentar, é um procedimento rápido, onde se higieniza a pele, oferecendo um lenço descartável ao cliente durante o processo, uma vez que o nervo trigêmeo estimulado pelo arrancar dos pelos pode ocasionar espirros e secreções. Após finalizar a depilação é feito o uso do filtro solar pela possibilidade de hiperpigmentação na região perioral e nasal.

Todos os procedimentos realizados exigem o uso de jalecos, máscaras e em alguns casos, luvas para evitar a contaminação do cliente e do profissional. Há uma troca de lençóis e toalhas após cada atendimento. Os lençóis, bem como as toalhas, são de tecido afim de causar uma sensação mais íntima, potencializando os cinco sentidos do corpo e favorecendo em alguns aspectos, um desenrolar das terapias pretendidas.

Os materiais como pinças e tesouras são higienizados com álcool 70%, evitando contaminações. As macas também passam pelo mesmo processo de limpeza, favorecendo assim, a assepsia do ambiente tornando-o adequado ao atendimento seguinte.

Na Tabela 1 de custos diretos, apresenta-se os custos dos materiais que são utilizados, assim como a quantidade utilizada em cada item. Como a Empresa X utiliza matéria prima de qualidade, caracterizando um rendimento de produtos maior, bem como uma absorção maior

das propriedades ativas que os mesmos possuem, e desta forma evidenciando a manutenção dos valores empresariais da Empresa X em seus atendimentos. Porém, como o objetivo maior é a qualidade nos atendimentos, o valor da matéria prima acaba se tornando mais expressivo.

Os produtos utilizados nos serviços possuem uma relação de quantidade e rendimentos possíveis, dentro de uma tabela média estabelecida por cada fornecedor, o que permite constituir uma média do quanto essa matéria prima pode vir a render. No entanto, na prática, é necessário que o profissional dimensione isso por outro ângulo. Há necessidade de levar em consideração outros fatores como o tipo de pele, a necessidade e duração de cada atendimento, ou seja, a especificidade de cada caso revela que essa averiguação e precisão desse tipo de informação é muito dificultosa. Para tanto, estima-se que as quantidades de cada produto sejam adequadas a cada atendimento e à necessidade apresentada.

Na seção seguinte, encontram-se as estimativas possíveis, de acordo com os procedimentos, o tipo de cliente, o serviço prestado, as quantidades que cada produto possui na sua embalagem, bem como, uma mensuração de preço de acordo com a quantidade utilizada em cada procedimento.

4.2 RELAÇÃO DE CUSTOS DA EMPRESA X

Os custos diretos são monetariamente aferidos conforme dados coletados em tabelas de preços fornecidas pelo distribuidor de materiais. Como os procedimentos realizados no mês base envolvem serviços variados, necessitando de produtos específicos para cada serviço, entende-se que há possibilidade de serem adquiridos em mais de um fornecedor, o que resulta em documentos primários. Esse fato evidencia a colocação da metodologia onde Gil (2002) ressalta a forma que uma pesquisa de cunho documental procede.

Conforme citado por Assef (1999), os custos que a empresa possui, são relacionados aos produtos ou serviços que uma determinada atividade requer, para dar origem a um determinado item que será comercializado ou desejado pelo cliente final. Dessa forma, os custos diretos foram apurados, com as suas respectivas quantidades e valores, conforme foram adquiridos dos fornecedores, e se encontram na tabela 1 a seguir:

Tabela 1 – Custos Diretos - Preços Unitários

Descrição	Preço	Unidades	Preço Un.
Creme de Massagem Adcos	R\$ 153,00	1000	R\$ 0,15
Creme de Massagem Pimenta Negra	R\$ 62,00	1000	R\$ 0,06
Óleo de Massagem	R\$ 155,00	1000	R\$ 0,16
Titura de Sobrancelha	R\$ 87,00	20	R\$ 4,35
Fixador de Tintura	R\$ 48,40	100	R\$ 0,48
Fio para Depilação	R\$ 10,00	1000	R\$ 0,01
Gaze	R\$ 28,90	1000	R\$ 0,03
Lenço de Papel	R\$ 12,00	100	R\$ 0,12
Agulha de Insulina	R\$ 18,90	100	R\$ 0,19
Henna para Sobrancelha	R\$ 52,90	5	R\$ 10,58
Fixador de Henna	R\$ 20,00	20	R\$ 1,00
Material de Limpeza de Pele	R\$ 912,00	80	R\$ 11,40
Luvas	R\$ 85,00	50	R\$ 1,70
Álcool Gel	R\$ 12,00	1000	R\$ 0,01
Mão de Obra Direta	R\$ 1.451,00	1535	R\$ 0,95

Fonte: elaborada pela autora (2021).

Verificando os dados, calcularam-se os preços unitários de cada matéria-prima agregada ao serviço realizado. Cabe ressaltar que para cada serviço oferecido, há necessidade de associar determinado produto para que alcance do objetivo terapêutico almejado.

É possível que se entenda de acordo com a Tabela 1, que os valores de alguns itens estão elevados. O cenário pandêmico teve um impacto relevante nas matérias primas de uso direto nos procedimentos, bem como, a alta do dólar impactou no reajuste de alguns produtos de tecnologia importada. Cabe ressaltar, que no último ano, grandes empresas do setor de cosméticos como, é o caso da empresa que fornece matéria prima para a Empresa X, reajustou a tabela de preços de venda em três vezes.

Como mencionado anteriormente, a pandemia fez com que o setor da saúde tivesse um aumento significativo em seus custos, principalmente em materiais de apoio a procedimentos. Itens como luvas descartáveis, máscaras, e itens como gazes, algodão e outros, tiveram um aumento que inflacionou os serviços que necessitavam desse tipo de matéria prima. Os gastos com esses produtos, também foram absorvidos pela empresa, que não repassou esse reajuste aos clientes até o dado momento.

Com o efeito da pandemia, o cliente se tornou mais sensível aos gastos que não sejam essenciais, mesmo que, ela tenha impactado diretamente na busca pela melhora da qualidade de vida em termos de saúde. Desta maneira, o estudo desconsiderou a possibilidade de reajuste de preços na prestação de seus serviços, cujos valores poderiam ficar superiores ao

praticado no mercado local que a empresa está inserida. De acordo com o contexto, compreende-se que a Empresa X optou por continuar a absorver o aumento de gastos, diminuindo sua margem de lucro, com o objetivo de não perder mercado e clientela.

Conforme podemos observar na Tabela 2, os custos foram distribuídos de acordo com a estimativa de uso em cada serviço, possibilitando uma avaliação e mensuração de quantidades que cada serviço demanda. Segundo Martins (2010), os custos diretos podem ser apropriados diretamente aos produtos e serviços prestados, permitindo assim, que os valores demonstrados na Tabela 2 possam ser diretamente alocados aos serviços, dando uma visão do custo direto que cada um possui.

Tabela 2 – Custos Diretos Unitários por Serviço

Serviço	1		2		3		4		5		6		7	
Descrição	Quant.	Custo	Quant.	Custo	Quant.	Custo	Quant.	Custo	Quant.	Custo	Quant.	Custo	Quant.	Custo
Creme de Massagem Adcos	6,25	0,96	12,50	1,91	12,50	1,91	-	-	-	-	-	-	-	-
Creme de Massagem Pimenta Negra	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Óleo de Massagem	5,56	0,86	11,11	1,72	11,11	1,72	-	-	-	-	-	-	-	-
Titura de Sobrancelha	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Fixador de Tintura	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Fio para Depilação	-	-	-	-	-	-	-	-	120,00	1,20	-	-	120,00	1,20
Gase	-	-	-	-	-	-	-	-	1,00	0,03	-	-	1,00	0,03
Lenço de Papel	-	-	-	-	-	-	-	-	2,00	0,24	-	-	2,00	0,24
Agulha de Insulina	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Henna para Sobrancelha	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Fixador de Henna	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Material de Limpeza de Pele	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Luvas	1,00	1,70	1,00	1,70	1,00	1,70	-	-	1,00	1,70	-	-	1,00	1,70
Álcool Gel	8,00	0,10	8,00	0,10	8,00	0,10	-	-	8,00	0,10	-	-	8,00	0,10
Mão de Obra Direta	60,00	56,72	90,00	85,07	60,00	56,72	120,00	113,43	20,00	18,91	20,00	18,91	15,00	14,18

Fonte: elaborada pela autora (2021).

Segundo Martins (2010), o custeio por absorção tem a característica de absorver todos os custos, tanto diretos quanto indiretos durante o processo de produção, diferenciando os custos fixos dos variáveis e alocando-os diretamente ao resultado final, o que fica evidenciado nas análises da tabela anterior e na Tabela 3.

Na abordagem dos custos, os custos indiretos possuem relação com a formação dos preços aplicados. Na Tabela 3 estão quantificados os itens que são descritos como custos indiretos, bem como as quantidades e os critérios de rateio, facilitando assim a compreensão dos mesmos.

Tabela 3 – Custos Indiretos por Serviço

Serviço			1		2		3		4		5		6		7		Total	
Descrição	Total	Crit. de Rateio	Quant.	Custo	Quant.	Custo	Quant.	Custo	Quant.	Custo	Quant.	Custo	Quant.	Custo	Quant.	Custo	Quant.	Custo
Material de Expediente - Sala	25,00	Unid. Prod.	10,00	6,41	5,00	3,21	1,00	0,64	-	-	16,00	10,26	-	-	7,00	4,49	39,00	25,00
Serviço de Lavagem de Leçóis e Toalhas	100,00	Unid. Prod.	10,00	25,64	5,00	12,82	1,00	2,56	-	-	16,00	41,03	-	-	7,00	17,95	39,00	100,00
Telefone	14,00	Unid. Prod.	10,00	3,59	5,00	1,79	1,00	0,36	-	-	16,00	5,74	-	-	7,00	2,51	39,00	14,00
Aluguel/Energia	350,00	Tempo Serviço	60,00	54,55	90,00	81,82	60,00	54,55	120,00	109,09	20,00	18,18	20,00	18,18	15,00	13,64	385,00	350,00
Aromatizadores de Ambiente	40,00	Tempo Serviço	60,00	6,23	90,00	9,35	60,00	6,23	120,00	12,47	20,00	2,08	20,00	2,08	15,00	1,56	385,00	40,00
Depreciação	84,36	Nº de Serviços	1,00	12,05	1,00	12,05	1,00	12,05	1,00	12,05	1,00	12,05	1,00	12,05	1,00	12,05	7,00	84,36

Fonte: elaborada pela autora (2021).

Santos (2001) aponta que custos indiretos podem ser compartilhados por mais de um produto e serviço, afirmativa que fica clara na Tabela 3. Essa mensuração também fica arbitrária em determinados segmentos, pois quando se trata de um serviço personalizado de acordo com a necessidade do cliente, em determinados procedimentos há uma necessidade maior ou menor do uso de um ou outro material direto, bem como o indireto para que se chegue ao resultado pretendido.

Exemplificando, quando há um protocolo de dor em atendimento, leva-se em consideração itens avaliados em uma anamnese, como o tempo que o cliente dispõe, o tempo que o protocolo prevê, a associação de terapias para o resultado almejado, a qualidade que o ambiente proporciona para o conforto durante o atendimento, os produtos adequados ao tipo de pele, bem como, a função que cada um deles tem dentro da terapia aplicada levando em consideração os princípios ativos de cada produto, ocasionando assim a efetividade do resultado idealizado.

Para que se possa compreender essa construção dos valores praticados na Empresa X, a Tabela 4 faz uma distinção dos custos diretos e indiretos. Pode-se observar que alguns serviços se tornam mais onerosos, como é o caso do serviço 3. Compreende-se que o serviço 3 está descrito no Quadro 3 como drenagem linfática para gestante, e ele necessita de uma atenção especial devido a condição especial que a cliente se encontra. A orientação nesses casos é de drenar com efetividade membros inferiores e superiores, bem como, alívio de dores em regiões específicas como a sacro-pélvica, que concentra uma transformação maior do corpo feminino e também acarreta mais dor e desconforto.

A paciência e o cuidado do profissional nesse tipo de procedimento são essenciais, pois é necessário que se transmita tranquilidade, além dos deslizamentos suaves com cremes e óleos, uma vez que, a pele da gestante precisa de cuidados especiais e não pode ser agredida. O volume sanguíneo no corpo de uma paciente gestante dobra durante o processo de gestação, o que subentende que o volume hídrico, também aumentado, traga os edemas ao centro do atendimento. Sempre é solicitado o atestado médico nessas situações para que se trabalhe com segurança em protocolos de risco.

Todos os detalhes mencionados acima aumentam os custos diretos e indiretos associados ao serviço. Mesmo com a regularidade semanal do procedimento, há épocas em que esses atendimentos tem um aumento considerável, fato esse, que durante a pandemia também foi prejudicado. Devido a fragilidade que a gestação ocasiona, como o fato de grávidas não poderem consumir determinadas medicações, haja visto que estas podem prejudicar o feto, bem como, o pouco estudo relacionando gestantes ao COVID-19, os

médicos obstetras optaram pelo item primeiro de uma lista de cuidados com suas pacientes, que é o repouso e afastamento de atividades consideradas de risco para ambos.

Sendo assim, a maioria das clientes que poderiam fazer uso desse benefício, acabou por seguramente seguir as prescrições médicas, totalizando poucos atendimentos no mês base, evidenciando ainda que o atendimento em exercício no mês teve uma responsabilização exclusiva da cliente, assumindo quaisquer riscos que ela poderia vir a ter.

É importante reiterar, que em meses não pandêmicos, esses atendimentos aumentam consideravelmente, devido ao entendimento médico da necessidade e efetividade desse tipo de procedimento a paciente, permitindo uma gestação com qualidade de vida para as parturientes, bem como ao feto em desenvolvimento no seio materno.

Conforme foi apontado por Fitzmmons e Fitzmmons (2002), a relação que existe entre o cliente e serviços é bastante íntima, ocasionando uma interferência direta na ação, absorção e custo de um no outro, criando um círculo com características particulares, levando em consideração itens como a intangibilidade, a simultaneidade, a perecibilidade e a variabilidade.

Contudo, fica fácil perceber a variabilidade nesse sentido, pois cada serviço necessita ser adequado a necessidade que cada cliente apresenta, bem como, o devido insumo utilizado no procedimento e tempo dispendido.

Tabela 4 – Síntese dos Custos Diretos e Indiretos por Serviço

Serviço	1	2	3	4	5	6	7
Quantidade Produzida	10	5	1	0	16	0	7
(-) Custos Diretos	60,33	90,51	62,15	113,43	22,17	18,91	17,44
Creme de Massagem Adcos	0,96	1,91	1,91	-	-	-	-
Creme de Massagem Pimenta Negra	-	-	-	-	-	-	-
Óleo de Massagem	0,86	1,72	1,72	-	-	-	-
Titura de Sobrancelha	-	-	-	-	-	-	-
Fixador de Tintura	-	-	-	-	-	-	-
Fio para Depilação	-	-	-	-	1,20	-	1,20
Gase	-	-	-	-	0,03	-	0,03
Lenço de Papel	-	-	-	-	0,24	-	0,24
Agulha de Insulina	-	-	-	-	-	-	-
Henna para Sobrancelha	-	-	-	-	-	-	-
Fixador de Henna	-	-	-	-	-	-	-
Material de Limpeza de Pele	-	-	-	-	-	-	-
Luvas	1,70	1,70	1,70	-	1,70	-	1,70
Álcool Gel	0,10	0,10	0,10	-	0,10	-	0,10
Mão de Obra Direta	56,72	85	56,72	113,43	18,91	18,91	14,18
(-) Custos Indiretos (unit.)	10,85	24,21	76,39	-	5,58	-	7,46
Material de Expediente - Sala	0,64	0,64	0,64	-	0,64	-	0,64
Serviço de Lavagem de Leçóis e Toalhas	2,56	2,56	2,56	-	2,56	-	2,56
Telefone	0,36	0,36	0,36	-	0,36	-	0,36
Aluguel/Energia	5,45	16,36	54,55	-	1,14	-	1,95
Aromatizadores de Ambiente	0,62	1,87	6,23	-	0,13	-	0,22
Depreciação	1,21	2,41	12,05	-	0,75	-	1,72
(=) Custos Totais por Serviço	71,18	114,71	138,54	-	27,75	-	24,90

Fonte: elaborada pela autora (2021).

Segundo Martins (2003), como os critérios de rateio (que foram elencados na Tabela 3) para alocação dos custos e despesas indiretas não necessitam de padrões preestabelecidos, estes podem ser realocados de acordo com as funções relevantes identificadas, o que também se observou na Tabela 4.

Outro item cuja clareza expressada na tabela 4, e salientando o que Fitzsimmons e Fitzsimmons (2002) apresentam, a mão de obra na prestação de serviços tem uma função importante. Na Empresa X, onde a mão de obra e os demais serviços são realizados por apenas uma pessoa, torna-se relevante nos custos, estando ligada diretamente ao serviço prestado. O maior custo da empresa, fica elencado nesse item, dos custos diretos e devido ao pouco volume de serviços realizados, torna-se o mais oneroso.

O período pandêmico mudou o perfil dos clientes que utilizam os serviços da Empresa X. A ausência de convivência entre as pessoas, a falta de contato físico trouxe à tona um aumento de patologias relacionadas ao estresse e depressão. Dores em regiões como a cervical evidenciadas por estresse, acúmulo de funções devido a *home office*, incertezas salariais entre outros, trouxe consequências positivas e negativas para a empresa em análise.

Com a ausência de informações sobre o vírus, muitas pessoas passaram a cuidar desses sintomas por vias alopáticas, inclusive por orientação médica, para que se evitasse entrar em contato com pessoas em ambientes fechados. Alguns clientes menos preocupados com o vírus, buscaram a massoterapia para manter os níveis de cortisol em níveis reduzidos, através da massoterapia.

4.3 A PRECIFICAÇÃO DOS SERVIÇOS DA EMPRESA X

Com base na Tabela 5, apurando os resultados de acordo com os serviços prestados, podemos apontar algumas observações que se mostram relevantes. Com a averiguação dos preços é possível compreender que os valores praticados na Empresa X, estão adequados de acordo com o mercado cuja empresa está inserida, o que não impossibilita alguma alteração ao longo desta discussão, caso a análise se encaminhe para isso.

Tabela 5 – Apuração do Resultado Unitário por Serviço

Serviço	1	2	3	4	5	6	7
Quantidade Produzida	10	5	1	0	16	0	7
Preço de Venda (unit.)	55,00	65,00	60,00	115,00	35,00	18,00	20,00
(-) Custos Diretos	3,61	5,43	5,43	-	3,26	-	3,26
Creme de Massagem Adcos	0,96	1,91	1,91	-	-	-	-
Creme de Massagem Pimenta Negra	-	-	-	-	-	-	-
Óleo de Massagem	0,86	1,72	1,72	-	-	-	-
Titura de Sobrancelha	-	-	-	-	-	-	-
Fixador de Tintura	-	-	-	-	-	-	-
Fio para Depilação	-	-	-	-	1,20	-	1,20
Gase	-	-	-	-	0,03	-	0,03
Lenço de Papel	-	-	-	-	0,24	-	0,24
Agulha de Insulina	-	-	-	-	-	-	-
Henna para Sobrancelha	-	-	-	-	-	-	-
Fixador de Henna	-	-	-	-	-	-	-
Material de Limpeza de Pele	-	-	-	-	-	-	-
Luvas	1,70	1,70	1,70	-	1,70	-	1,70
Álcool Gel	0,10	0,10	0,10	-	0,10	-	0,10
(-) Custos Indiretos (unit.)	21,69	48,42	152,79	-	11,17	-	14,91
(-) Custos Indiretos (unit.)	10,85	24,21	76,39	-	5,58	-	7,46
Material de Expediente - Sala	0,64	0,64	0,64	-	0,64	-	0,64
Serviço de Lavagem de Leçóis e Toalhas	2,56	2,56	2,56	-	2,56	-	2,56
Telefone	0,36	0,36	0,36	-	0,36	-	0,36
Aluguel/Energia	5,45	16,36	54,55	-	1,14	-	1,95
Aromatizadores de Ambiente	0,62	1,87	6,23	-	0,13	-	0,22
Depreciação	1,21	2,41	12,05	-	0,75	0,67	1,72
(=) Lucro Bruto (unit.)	29,69	11,15	- 98,22		20,57		1,82

Fonte: elaborada pela autora (2021).

Conforme a Tabela 5, é possível perceber que os atendimentos que compreendem técnicas de relaxamento muscular terapêutico em corpo medial superior, embora em volume inferior devido ao cenário registrado, ofereceram um certo cenário positivo em relação ao resultado final. O preço praticado para esse tipo de atendimento está em sincronia com o mercado onde a empresa está situada.

Ainda em relação ao comportamento dos clientes, que antes priorizavam a sua autoestima, cuidando da fisionomia e mantendo a depilação, as sobrancelhas e a pele com maior regularidade, agora, ficaram restringidos pelo isolamento social.

O design de sobrancelhas é um dos procedimentos mais realizados em período não pandêmico devido à necessidade de manter o design alinhado, evitando falhas e ausência

permanente de pelos em determinados pontos da sobrancelha. Para muitos, principalmente para o público feminino, a falta de eventos sociais ocasionou um desinteresse na necessidade desses cuidados básicos.

Antes do período pandêmico, a média de atendimentos de design de sobrancelhas, (o item 5 do quadro 3) era de 35 a 40 atendimentos, e conforme é demonstrado na Tabela 5, houveram apenas 16 atendimentos. Pode-se constatar que esse serviço foi efetuado em volume menor, porém contribuiu positivamente no final da apuração. O serviço exige pouco tempo para ser realizado, devido à prática que a profissional da Empresa X apresenta, uma vez que, técnicas de visagismo acolhidas no processo são identificadas durante o design permitindo assim que se construa o perfil do olhar desejado de acordo com o que o cliente apresenta.

Os materiais utilizados constituem um valor relativamente baixo, bem como o tempo para a realização do serviço e o tempo que o cliente permanece no ambiente. Observa-se que o valor que é praticado no mercado está alinhado com o que é oferecido pela empresa X nesse segmento.

Ainda com base na Tabela 5 acima, os serviços oferecidos pela Empresa X possuem uma razoável rentabilidade. Porém, devido ao pouco volume de atendimentos feitos durante o período observado, os custos fixos que a empresa possui, acabaram consumindo uma fatia da produção, e este fato proporcionou resultados negativos.

Já para o serviço 2 que é massagem relaxante (item 2 do quadro 3), levando-se em consideração as informações sobre tempo, terapias associadas entre outros itens que já foram descritos anteriormente, pode-se perceber que os custos diretos representam 8,35% dos custos diretos. Já nos custos indiretos, que somam 74,49% do serviço. Em período não pandêmico, esse serviço possui um volume maior, conotando assim uma lucratividade maior devido ao rateio dos custos em mais atendimentos.

Como o período definido ao longo do projeto abordava o mês de junho, acolheu-se este para proceder a análise. Ao longo da escrita do presente trabalho, pode-se observar na prática que o cenário em termos de volume de atendimentos já está mudando, em decorrência da vacinação em massa da população para o COVID-19, o que encorajou aos clientes a retomada de suas atividades usuais, incluindo os cuidados com a saúde, e retornando maiores cuidados com o seu corpo e autoestima.

A drenagem linfática em gestante como mencionado anteriormente, com a ampla necessidade de cuidados para a execução, bem como, o pouco volume de atendimentos, trouxe um dos pontos mais negativos para exercício em análise. Fica muito evidente,

numericamente falando, que foi um dos serviços mais afetados ao longo do mês base. Devido a essas orientações, os custos indiretos aferidos a esse serviço trouxeram um resultado negativo.

Conforme Raupp, Borba e Oldenburg (2016) as empresas prestadoras de serviços possuem uma grande ressalva com relação à mão de obra pessoal, além dos insumos utilizados no processo, evidenciando na prática o que a afirmação dos autores nos trazem.

Um dos serviços mais procurados pelos clientes na Empresa X é o serviço 5, design de sobrancelhas. Ao longo dos anos que a empresa está no mercado, o domínio da técnica de visagismo e o cuidado em preservar a naturalidade, diferenciando esse serviço dos demais existentes no mercado faz com que seja tão procurado pelos clientes. Um dos pilares de valores que a Empresa possui está diretamente vinculado nesse serviço, realçando a naturalidade e beleza nata do ser humano. Durante os meses pandêmicos, com a redução de eventos e o medo da proximidade que esse serviço necessita, causou uma redução considerável da busca pelo mesmo.

Mesmo assim, o serviço 7, depilação de buço, aponta para resultados positivos. O lucro bruto desse item apontou um saldo positivo, porém quase insignificante. Esse é outro serviço cuja procura reduziu consideravelmente ao longo dos meses devido ao mesmo exigir que se remova a máscara para a remoção dos pelos. Os clientes que procuraram o serviço relatavam inclusive que não o fizeram durante o período devido ao uso da máscara que oculta a região Peri oral, salientando dessa forma a pouca necessidade de expor a região, diminuindo a importância de fazer essa depilação.

A seguir é apresentada a tabela de Demonstração de Resultado do Exercício do período estudado, abordando individualmente a contribuição de cada serviço prestado e o total do resultado, bem como, a representatividade de cada custo e do lucro com relação a receita.

Tabela 6 – Demonstração do Resultado do Exercício (Junho/2021)

Serviço	1	%	2	%	3	%	5	%	7	Total	%
Receita de Venda	550,00	100%	325,00	100%	60,00	100%	560,00	100%	140,00	1.635,00	100%
(-) Custos Diretos	36,14	6,57%	27,15	8,35%	5,43	9,05%	52,24	9,33%	22,85	143,82	8,80%
(-) Custos Indiretos	216,94	39,44%	242,08	74,49%	152,79	254,65%	178,67	31,91%	104,39	894,88	54,73%
(=) Lucro Bruto	296,92	53,98%	55,77	17,16%	-98,22	-	329,09	58,77%	12,76	596,31	36,47%
(-) Despesas Administrativas										191,00	11,68%
(-) Despesas de Vendas										200,00	12,23%
(=) Resultado do Exercício										205,31	12,56%

Fonte: elaborada pela autora (2021).

Observado a tabela 6 e a análise vertical de representatividade, pode-se perceber que o serviço 1, que se refere as sessões de massoterapia terapêutica voltada aos casos mais comuns no tratamento de dores localizadas, é possível observar que os custos diretos representam apenas 6,57% do valor de receita, mantendo assim 39,44% nos custos indiretos, totalizando 46,01% em custos totais. Os outros 53,98% totalizam o lucro nesse serviço, contando o preço praticado.

Já o serviço 2, massagem relaxante de corpo inteiro, por absorver maior custo além de demandar um período maior de tempo na execução do serviço e ter sido procurado em menor volume, provocou um lucro bruto de 17,16%. Tabela 5 pode-se verificar que unitariamente o item possui uma rentabilidade baixa. Nesse sentido, o serviço precisa ser executado em conjunto com associação de outras terapias por exemplo, para diminuir o impacto, ou reajustar preço de atendimento, bem como, ser prestado em maior escala.

O serviço 3, drenagem para gestantes, assim como o serviço 2, por ter sido executado em menor volume, apenas um atendimento, ocasionou um resultado negativo de -163,70%, o que ressalta mais uma vez que o custo indireto, bem como com mão de obra absorveu boa parte do lucro bruto desse serviço. O impacto está intimamente relacionado ao volume de serviços prestados, uma vez que, os custos diretos são direcionados na proporção que o serviço exige.

Pode-se verificar o mesmo contexto avaliando o serviço 5, de design de sobrancelhas, cujos atendimentos foram em maior volume que os demais e demandam menor custo de mão de obra, pelo serviço dispensar menos tempo para ser executado. Desta forma, o item

presentou um lucro bruto de R\$ 329,09 correspondendo ao resultado de 58,77% de lucro se comparado com a receita do item.

Já o serviço 7, depilação de buço, também apresenta pouca lucratividade unitária, conforme a Tabela 5, pelo fato de, individualmente aplicado, incorporar custos indiretos elevados com relação ao preço do serviço, mesmo assim, ele é um serviço que muitas vezes é realizado em conjunto com outros, agregando valor ao resultado final tanto da empresa quanto ao bem-estar do cliente.

Os dados que foram adotados como base para fundamentar os números são incipientes devido ao cenário que estamos vivenciando. Como dito anteriormente, o fato da pandemia ter contribuído para o fechamento total de empreendimentos, eventos etc., fez com que o consumidor tivesse uma mudança na sua forma de viver. É importante ressaltar que, por mais que os clientes se mostrassem necessitados de serviços como a massoterapia, design de sobrancelhas, depilação facial entre outros, muitos deles optaram por permanecer em isolamento ao menos até que as vacinas fossem disponibilizadas para a população.

Ao longo do último mês de agosto, importantes considerações podem ser feitas. Após a maior parte da população da cidade a qual a Empresa X está inserida, ter recebido as doses das vacinas contra a COVID-19, os clientes voltaram a sinalizar uma retomada nos atendimentos. Esse fato aumentou o fluxo dos atendimentos, melhorando os resultados ao longo do período.

5 CONCLUSÃO

Podemos evidenciar ao longo deste trabalho que o objetivo geral era de aplicar a metodologia do custeio absorção no propósito de mensurar custos e formação de preços foi efetivamente alcançado. O custeio absorção simplificou o processo de análise dos custos e associação dos custos aos produtos de forma simples e rápida, permitindo uma avaliação clara dos valores praticados na Empresa X.

Assim como o objetivo geral, os objetivos específicos também foram atendidos. O primeiro objetivo específico, onde foram levantados os elementos e valores de custos dos serviços, houve uma certa dificuldade na mensuração das quantidades devido aos itens defendidos inclusive por Raupp, Borba e Oldenburg (2016) afirmando demanda que cada cliente necessita, impedindo a padronização dos serviços. O fato de não haver intangibilidade dos serviços e a mão de obra ser o principal recurso da empresa, são considerados desperdício.

Quanto ao segundo objetivo específico, o custeio absorção favoreceu na agilidade e predisposição dos dados, bem como sua apresentação, possibilitando que a análise fosse feita com tranquilidade e colocando em evidencia os efeitos do período pandêmico, permitindo a visualização dos resultados negativos no decorrer do período selecionado como base para os dados coletados.

O último objetivo foi atingido com êxito, pois, observou-se que nesse contexto em que a Empresa X está inserida no momento, com o público que atende, há uma possibilidade de reajuste 10%, para melhorar a lucratividade, bem como o volume de atendimentos que será feito. O mercado já está sinalizando um aquecimento quanto a procura desse tipo de serviço, o que conota uma amplitude de venda de serviços, possivelmente ampliando o volume ao longo dos próximos meses.

Devido ao cenário atual, recomenda-se que a Empresa X seja acompanhada pelos próximos quatro meses seguintes afins de verificar com maior amplitude de tempo, agora nesse novo contexto que está sendo retomado, como esse volume maior pode influenciar nos custos e preços. Assim poderá definir com mais exatidão algum possível reajuste na tabela de preços praticada. Ainda cabe aqui afirmar que, todos os anos a empresa faz um reajuste de 10% em seus valores, o que nesses últimos dois anos de pandemia não foi possível, devido ao pouco volume da prestação de serviços. Entendeu-se que um reajuste, acarretaria em mais redução de procura, optando-se em manter o preço para manter o estabelecimento funcionando.

Novos estudos para auxiliar casos como esse, de custos em pequenas empresas no ramo de prestação de serviços no mercado da beleza também são de grande valia, uma vez que ao longo da pesquisa, tivemos uma dificuldade considerável em localizar estudos que pudessem embasar teoricamente o trabalho. A Empresa X se enquadra no terceiro setor como Fitzsimmons e Fitzsimmos (2002) sendo este o setor da saúde. Para o setor da saúde foram localizados vários estudos, porém nenhum direcionado para esse setor de prestação de serviços, sugerindo-se assim, mais pesquisas nesse sentido.

REFERÊNCIAS

- APPOLINÁRIO, F. **Metodologia da ciência**. São Paulo: Cengage Learning, 2011.
- ASSUNÇÃO, M. C. T *et al.* Análise de custos em unidade de Medicina Tradicional, Complementar e Integrativa no Brasil. **Revista Saúde Pública**, v. 54, n. 145, 2020. Disponível em: https://www.scielo.br/pdf/rsp/v54/pt_1518-8787-rsp-54-145.pdf. Acesso em: 04 maio 2021.
- ASSEF, R. **Guia prático de administração Financeira: pequenas e medias empresas**. 2. ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.
- ATTRIL, P.; MCLANEY, E. **Contabilidade gerencial para a tomada de decisão**. Tradução Ariovaldo Griesi. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BRASIL. Ministério da Saúde. **Política Nacional de Práticas Integrativas e Complementares no SUS**. Disponível em: <https://aps.saude.gov.br/ape/pics>. Acesso em: 04 maio 2021.
- BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Características e Natureza da Companhia ou Sociedade Anônima**. Vide Lei nº 13.818, de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 04 maio 2021.
- CHIAVENATO, I. **Administração de recursos humanos: Fundamentos básicos**. 8. ed. São Paulo: Manole, 2016
- CARVALHO NETO, M. R. et al. Investigação de custos em PICS: estudo de caso de uma unidade especializada na rede de atenção à saúde, Recife/PE. *In: CONGRESSO NACIONAL DE PRÁTICAS INTEGRATIVAS E COMPLEMENTARES EM SAÚDE*, 1., 2004. Pernambuco. **Anais eletrônicos** [...]. Pernambuco, 2004. Disponível em: <http://www.editorarealize.com.br/artigo/visualizar/31872>. Acesso em: 04 maio 2021.
- DESLAURIERS, J. P.; KÉRISIT, M. O delineamento de pesquisa qualitativa. *In: POUPART, J. et al. (org.). A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos*. Tradução de Ana Cristina Nasser. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008. p. 127-153.
- FAGUNDES, A. J. F. M. Cuidados para a formulação dos objetivos de pesquisa. **Revista Educação**, v. 3, n. 1, p. 73-81, 2008. Disponível em: <file:///C:/Users/Diogo/Downloads/199-707-1-PB.pdf>. Acesso em: 04 maio 2021.
- FITZSIMMONS, J. A.; M. FITZSIMMONS. **Administração de serviços: operações, estratégias e tecnologia de informação**. Tradução de Gustavo Severo Borba. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo, Atlas 2002.

GOVERNO DO BRASIL. **Setor de serviços avança em janeiro**. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gestao-publica/2021/03/setor-de-servicos-avanca-em-janeiro>. Acesso em: 04 maio 2021.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Serviços**. Disponível em: <https://brasilemsintese.ibge.gov.br/servicos.html>. Acesso em: 04 maio 2021.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa Mensal de Serviços – PMS**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/servicos/9229-pesquisa-mensal-de-servicos.html?=&t=destaques>. Acesso em: 04 maio 2021.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia do Trabalho Científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2015.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Técnicas de pesquisa: planejamento, execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação dos dados**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LUZ, L. T. A. **Crenças sobre escrita e seu ensino: implicações para o processo de formação inicial do professor de inglês como língua estrangeira**. 2006. 148 f. Dissertação (Mestrado em Estudos da Linguagem) – Programa de Pós-Graduação em Estudos da Linguagem, Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2006.

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

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

RAUPP, F. M.; BORBA, J. T.; OLDENBURG, D. Gestão de custos em serviços estéticos: um estudo de caso em uma clínica de podologia. *In*: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 12., INOVARSE, 3., 2016, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos** [...]. Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: https://www.inovarse.org/sites/default/files/T16_251.pdf. Acesso em: 04 maio 2021.

RAUPP, F. M.; CRISPIM, C.H.; ALMEIDA, E.S. Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da maternidade Carmela Dutra. **RIC - Revista de Informação Contábil**, v. 2, n. 1, p. 120-133, out./dez. 2007. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7737/7823>. Acesso em: 08 set. 2021.

RAUPP, F. M. Gestão de custos no legislativo Municipal por meio do custeio por absorção: um estudo de caso. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 43, p. 5 - 14, jan./mar. 2009. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/81/81>. Acesso em: 24 agosto 2021

SAMPIERI, R. H.; CALLADO, C. F.; LUCIO, M. P. B. **Metodologia de pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SANTOS, E. O. **Administração financeira da pequena e média empresa**. São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, A.; VARGAS, J. A.; MAZZONETTO, A. Sistema de custeio por absorção em uma empresa prestadora de serviços. *In: CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA*, 2012. Pelotas. **Anais** [...]. Pelotas: UFPel, 2012.

THIOLLENT, M. **Metodologia da Pesquisa-Ação**. 2. ed. São Paulo: Editora Cortez, 1986.

THUMS, J. **Acesso à Realidade**. 3 ed. Canoas: Editora Ulbra, 2003.

TURRIONI, J. B.; MELLO, C. H. P. **Metodologia de Pesquisa em Engenharia de Produção: Estratégias, métodos e técnicas para condução de pesquisas quantitativas e qualitativas**. [S.l.], 2012.

APÊNDICE A – DEPRECIAÇÕES

Quant.	Bem	Vlr. Unit.	Vlr. Total	Vida Útil	Depreciação (Mês)
2	Maca portáteis para massoterapia	400,00	800,00	10	6,67
2	Macas 3 posições para procedimentos estéticos	300,00	600,00	10	5,00
1	Armário	1.100,00	1.100,00	20	4,58
4	Carrinho auxiliar	100,00	400,00	5	6,67
1	Lupa com rodizio	500,00	500,00	10	4,17
1	Aparelho de ultrasom	500,00	500,00	3	13,89
1	Aparelho de Vapor de ozonio	800,00	800,00	3	22,22
1	Aparelho de aquecimento para pedras	100,00	100,00	3	2,78
1	Cadeira giratoria	50,00	50,00	3	1,39
1	Banqueta	80,00	80,00	10	0,67
1	Banqueta com rodizio	100,00	100,00	10	0,83
1	Biombo para dividir o ambiente	1.500,00	1.500,00	10	12,50
2	Nicho	180,00	360,00	10	3,00
Total					84,36

Fonte: elaborada pela autora (2021).