

## ***A utilização do custeio variável para a gestão de resultados: um estudo baseado em empresas que aderiram aos sites de compras coletivas***

### ***The use of variable costing for results management: a study based in companies that joined group buying sites***

O trabalho participou do I Congresso UFU de Contabilidade promovido em Uberlândia (MG) em 8 e 9 de outubro de 2015.

#### **RESUMO**

No ano de 2008 uma nova tendência de *e-commerce*, os sites de compras coletivas (SCCs), surgiu nos Estados Unidos e se espalhou por vários países. No Brasil a empresa pioneira foi o Peixe Urbano. Esses sites chegaram a anunciar produtos e serviços com descontos de até quase 90%. O presente estudo visou analisar as ofertas anunciadas por três empresas, bem como verificar a margem de contribuição destas e ainda compreender a importância dos anúncios nos SCCs para a tomada de decisões, utilizando-se o método do custeio variável. A pesquisa caracterizou-se como descritiva. O procedimento adotado foi o de multicase com a participação de três empresas uberlandenses do ramo de beleza: Mãos de Anjo Terapias Complementares, Clínica Saúde e Estética e Essence Salão de Beleza. Por meio dos resultados encontrados, constatou-se que a aplicação do método do custeio variável e a análise das margens de contribuições das promoções anunciadas em SCCs, nas empresas pesquisadas que utilizam a capacidade ociosa, são úteis e eficazes no processo decisório dos gestores. As empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética apresentaram margem de contribuição positiva; já o Salão Essence demonstrou margem de contribuição negativa e afirmou que utiliza esse serviço em virtude do *marketing* que ele propicia.

**Palavras-chaves:** Margem de contribuição. Custeio variável. Sites de compras coletivas.

#### **ABSTRACT:**

*In 2008 a new trend of e-commerce, the group buying sites (SCC), appeared in the United States and has spread to many countries. In Brazil the pioneer was Peixe Urbano. These companies used to advertise products and services in group buying sites with discounts that reached almost 90%. This study aims to analyze the offers announced by three companies, and also verify the contribution margin of these companies as well as understand the importance of these ads in the SCC for making decisions using the variable costing method. The research is characterized as descriptive. The procedure adopted was multi cases with the participation of three Uberlandenses companies in the beauty industry. The surveyed companies were: Mãos de Anjo Terapias Complementares, Clínica Saúde e Estética and Essence Salão de Beleza. Through these results it was found that the application of variable costing method and analysis of contributions margins of the promotions announced in SCC, in the surveyed companies that use idle capacity, is useful and effective in the managers deciding process. The companies Mãos de Anjo Terapias Complementares and Clínica Saúde e Estética showed a positive contribution margin, however Salão Essence showed a negative contribution margin and stated that it uses this service because of the marketing it provides.*

**Keywords:** Contribution Margin. Variable costing. Group buying sites.

#### **Miguel Hernandes Junior**

Universidade Federal de Uberlândia (UFU).  
Contato: Avenida João Naves de Ávila, 2121,  
Campus Santa Mônica, Bairro Santa Mônica,  
Uberlândia (MG), CEP: 38400-902. E-mail:  
[miguelhj2005@hotmail.com](mailto:miguelhj2005@hotmail.com).

## 1 INTRODUÇÃO

As últimas décadas do século XX e os anos iniciais do século XXI foram e estão sendo palco de inúmeras mudanças em todos os setores da vida, seja em âmbito social, econômico ou político. Essas transformações se intensificaram e frutificaram nesse período, sobretudo em virtude do desenvolvimento tecnológico, aliado a movimentos de alcance macrossocial, como a globalização.

As mudanças que aconteceram em escala mundial tornaram propício o terreno para a criação e o aperfeiçoamento de novas estratégias empresariais, com o objetivo de aumentar a eficiência de paradigmas voltados para a gestão e a maximização de resultados.

No ano de 2008, foi criada nos Estados Unidos uma nova modalidade de comércio bem característica deste novo momento em que as tecnologias da informação estão cada vez mais sofisticadas. Trata-se dos sites de compras coletivas (SCCs), desenvolvidos pelo americano Andrew Mason, pioneiro nesse ramo moderno e contemporâneo de comércio, com a criação da Empresa Groupon. Seu objetivo era aproveitar dois comportamentos dos internautas: i) a pesquisa por barganhas; ii) a participação em redes sociais (E-COMMERCE NEWS, 2011).

Segundo Frederico *et al.* (2014), os sites de compras coletivas constituem um modelo de comércio eletrônico que possui uma ou mais páginas na internet, nas quais são disponibilizadas ofertas de produtos com descontos bastante atrativos, desde que sejam adquiridos por um número mínimo de pessoas. Os consumidores adquirem o produto via web e a empresa fornece um *voucher* que confirma a compra, às vezes com até 90% de desconto.

Essa nova tendência de *e-commerce* foi um sucesso nos Estados Unidos. O lema da empresa americana Groupon, segundo seu criador, em entrevista à *Época Negócios*, era: “Todos ganham. Nós ganhamos a comissão, os clientes pagam menos pelo produto e os parceiros conseguem um retorno em larga escala para seus serviços ou produtos” (E-COMMERCE NEWS, 2011).

Esse tipo de comércio eletrônico inspirou empreendedores em outros países. No Brasil, os pioneiros foram três jovens sócios que criaram a Empresa Peixe Urbano. Nos Estados Unidos até o ano de 2011, a Groupon já possuía mais de 300 concorrentes e no Brasil estima-se que, nesse mesmo período, surgiu uma empresa a cada 15 dias. A multiplicação desse modelo de comércio está relacionada ao fato de ser de fácil aplicação. E o retorno, quase imediato (E-COMMERCE NEWS, 2011).

De acordo com Frederico *et al.* (2014), o *e-commerce* brasileiro movimentou mais de R\$ 22,5 bilhões em 2012. Todavia após o *boom* dos SCCs, essa modalidade tem sofrido um arrefecimento no ritmo de crescimento. Segundo os autores, uma possível explicação para essa desaceleração está relacionada à insatisfação dos clientes.

O rápido e expressivo crescimento desse setor, somado à falta de regulamentação e preparo das empresas que ofertam seus produtos e serviços nesse tipo de site fez com que os índices de reclamações aumentassem de maneira expressiva. Apenas dois anos após a entrada desse modelo de negócio no país, três empresas do setor já tinham destaque no ranking de reclamações do PROCON/SP e no ranking do Reclame Aqui (FREDERICO *et al.* 2014, p. 2).

Assim esse novo paradigma que inicialmente era bem aceito pelos consumidores, por viabilizar a compra de produtos e/ou serviços a preços bem abaixo dos disponíveis no mercado, passou a apresentar alguns limites que desagradaram os consumidores, por exemplo, o estabelecimento de algumas condições, tal como dias e horários específicos para a retirada dos produtos ou utilização dos serviços ofertados. Normalmente, esses dias e horários delimitados são períodos caracterizados pelo baixo consumo, ou seja, períodos de ociosidade nas empresas.

Por parte dos empresários, os SCCs constituem estratégia bastante interessante, pois se espera que a empresa aumente o número de negócios em horários ociosos, mantendo, sem sobrecarregar, as vendas nos períodos em que, normalmente, a demanda é maior.

Estima-se que existiam mais de 1.000 empreendimentos ativos somente no Brasil como ‘clones’ do Groupon, no ano de 2011. Entre os que estão em funcionamento, podem-se elencar os mais conhecidos: Peixe Urbano, Ofertas.com.br, Clickon, entre outros (TEIXEIRA; FAUST, 2011, p. 34).

Ainda de acordo com os autores supracitados, o setor tinha como previsão faturar 1 bilhão em 2011, o que seria 1,5 milhão de cupons vendidos por mês ou a incrível marca de 35 cupons vendidos por minuto.

Nesse cenário evidenciou-se a crescente oferta de produtos com descontos de até 90% em sites de compras coletivas. Fator esse que motivou muitos empreendedores a embarcar nessa nova tendência do mercado, considerada muito lucrativa. Mas como conseguir oferecer produtos e/ou serviços com altos descontos sem prejudicar a saúde financeira da empresa?

Conhecer, estudar e planejar os custos e a capacidade ociosa da empresa pode ser a saída para conseguir alcançar o sucesso tão almejado por esses sites de compra coletiva, sem diminuir a qualidade dos produtos ou serviços ofertados.

A gestão de custos, de acordo com Martins (2003), poderá contribuir para melhor análise, subsidiando o pro-

cesso decisório. O presente estudo justifica-se pelo propósito de evidenciar a aplicação prática que permita reflexões teóricas sobre o uso da margem de contribuição para fins gerenciais e, ao mesmo tempo, com abordagem empírica envolvendo a realidade empresarial. Espera-se, com o estudo, contribuir para a melhoria dos processos de gestão das empresas que realizam vendas em sites de compras coletivas.

Nesse contexto, a presente pesquisa busca responder ao questionamento: como as empresas que utilizam os sites de compras coletivas (SCCs) para vendas poderão usar a margem de contribuição para subsidiar seu processo de tomada de decisão por meio do método do custeio variável? Para responder a essa pergunta, o objetivo geral dessa investigação é analisar as ofertas anunciadas por três empresas pesquisadas, bem como verificar a margem de contribuição destas e ainda compreender a importância desses anúncios nos SCCs.

Este trabalho está dividido em cinco seções, incluindo esta introdução, que apresenta a temática e situa o problema de pesquisa. Em seguida, a plataforma teórica mostra as principais terminologias relacionadas à classificação de custos (método de custeio, custeio por absorção, custeio variável) e pesquisas correlatas ao tema. Em seguida, são apresentados os procedimentos metodológicos. Posteriormente, é feita a análise dos resultados das empresas investigadas colocando em evidência o perfil destas e das entrevistadas, o relacionamento com o SCC e a gestão de custos e a análise do aproveitamento da capacidade para a tomada de decisões, utilizando-se o método do custeio variável.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Terminologias e Classificação dos Custos

De acordo com Ribeiro (2009), a Contabilidade de Custos possui terminologia própria, um conjunto de palavras, expressões ou termos técnicos utilizados comumente tanto na produção quanto nas demais áreas que integram o patrimônio da empresa.

Nesse contexto, Martins (2003) considera que “a terminologia de custos é absolutamente necessária para melhor entendimento da denominação e conceitos dos termos utilizados na implantação de sistemas de custos”. Assim, o autor lista algumas nomenclaturas:

Quadro 1: Terminologias utilizadas na Contabilidade de Custos

|              | Definição   |
|--------------|---|
| Gasto        | “Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos.” |
| Investimento | “Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).”   |
| Custo        | “Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.”   |
| Despesa      | “Bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.”  |
| Desembolso   | “Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.”  |
| Perda        | “Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.”  |

Fonte: Adaptado de Martins (2003).

Segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p. 46), o “custo é um sacrifício de recursos (matéria-prima, mão de obra, energia elétrica, etc.), necessários para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”. Os autores elucidam que, no estudo dos custos, a maior indagação que se apresenta diz respeito à relação que os custos possuem de diretos ou indiretos com o objeto de custo, sendo que:

- Custos diretos: possuem identificação com o objeto de custo de maneira economicamente viável.
- Custos indiretos: são aqueles que não possuem identificação com o objeto de custo, e que para serem atribuídos a ele necessitam de um método de rateio.

Martins (2003) considera que alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver média de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas, entre outros gastos). Esses são os custos diretos com relação aos produtos, ou seja, basta que sejam rastreados ou identificados

com o produto. “O termo rastreamento de custos é usado para descrever a apropriação de custos diretos para o objeto de custos em particular” (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 27).

Os custos indiretos não oferecem condição de medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e, muitas vezes, arbitrária (como aluguel, salários indiretos, etc.). Por sua própria definição, só podem ser atribuídos aos produtos ou outros objetos de custo de forma indireta, ou seja, devem ser rateados, julgando-se os critérios mais adequados para relacioná-los aos objetos de custos.

Quanto à variação dos custos em relação ao volume de produção, classificam-se em custos fixos e variáveis.

- Custos fixos: são custos de estrutura da empresa e que não possuem nenhuma relação ou variação direta ao volume de produção, como o aluguel mensal, a supervisão, a depreciação em linha reta, energia elétrica para iluminação, entre outros (STARK, 2007).
- Custos variáveis: são custos que estão diretamente relacionados às atividades de produção e que possuem variação direta ao volume de produção, como a matéria-prima, a mão de obra, combustíveis de máquinas, mercadorias, comissão de vendedores, entre outros (STARK, 2007).

De acordo com Ribeiro (2009, p. 35): “Os custos fixos, por não integrarem os produtos e por beneficiarem a fabricação de vários produtos ao mesmo tempo, são também denominados custos indiretos”. Por outro lado, segundo o autor, os “custos variáveis, por estarem vinculados ao volume produzido são também denominados custos diretos” (p. 36).

A discussão dessas terminologias é importante para que possamos compreender como as análises dos custos serão discutidas e avaliadas, tendo em vista que as próprias gestoras das empresas desconhecem essas nomenclaturas e processos.

A seguir serão apresentados os métodos de custeio que cada empresa utiliza segundo seus objetivos; neste trabalho serão focados dois métodos: custeio por absorção e custeio variável.

## 2.2 Métodos de Custeio

Um método de custeio consiste em um critério por meio do qual os custos são apropriados à produção. Segundo Megliorini (2007, p. 2) “existem diferentes métodos de custeio, que são adotados de acordo com os objetivos visados pela empresa” e, portanto, a metodologia empregada pelos gestores difere de uma companhia para a outra.

Há vários métodos existentes na Contabilidade de Custos para o custeio dos produtos e serviços. Entre eles estão: o custeio por absorção, o custeio variável, o custeio baseado em atividades e método dos centros de custo, ou RKW, que consiste no rateio não só dos custos de produção, como também de todas as despesas, inclusive as financeiras. Para este estudo, serão abordados apenas dois métodos: custeio por absorção e custeio variável.

### 2.2.1 Custeio por Absorção

De acordo com Martins (2003), o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens produzidos, ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos aos produtos ou serviços realizados.

Stark (2007) elege o custeio por absorção como o único método capaz de proceder à avaliação dos estoques para fins de elaboração do balanço patrimonial e demonstrações de resultados, pois é utilizado para identificar qualquer sistema de acumulação no qual os custos fixos são aplicados à produção e incluídos no estoque.

O custo de cada unidade produzida nesse sistema de custeio é composto pelos custos variáveis mais uma parcela dos custos fixos referentes ao período de produção. O custo fixo por produto é afetado de acordo com a produção realizada, enquanto o custo variável não sofre alteração em virtude das quantidades produzidas. Pode-se afirmar que a capacidade ociosa para esse sistema de custeio contribui para o aumento vertiginoso do custo por unidade produzida (STARK, 2007).

Apesar de o custeio por absorção ser amplamente utilizado pelas empresas para fins de balanços patrimoniais e demonstrativos, Stark (2007) elenca as vantagens e desvantagens da utilização desse método. As vantagens são as seguintes: trata-se de um método adotado pela contabilidade financeira, portanto válido para fins de balanços patrimoniais e demonstrativos financeiros; provê melhores informações para a formação de preços de venda, pois contempla todos os custos da organização, sejam eles diretos ou não.

Já as desvantagens são: trata-se de um método falho para a alocação de custos indiretos fixos, pois estes são alocados a produtos ou serviços de forma arbitrária por meio de rateios; decorrentes desse critério arbitrário de rateios poderão ocorrer casos de produtos com maiores custos que os outros; alterações nos volumes de produção podem fazer com que o montante de custos indiretos varie.

Dessa forma, Stark (2007) demonstra que o custeio por absorção não é muito recomendado pelos diversos estudiosos do assunto. Porém, esse método ainda é amplamente utilizado na prática, como suporte ao processo decisório.

Mediante as desvantagens do método de custeio por absorção apresentadas por Stark (2007), optamos por utilizar

o método de custeio variável, para, desta forma, realizar as análises dos dados coletados nas empresas que compõem o universo da pesquisa e demonstrar os ganhos com anúncios em sites de compras coletivas.

### 2.2.2 Custeio Variável

De acordo com Ribeiro (2009), o sistema de custeio variável ou direto contempla como custo de fabricação somente os custos diretos ou variáveis. Com relação aos custos indiretos ou fixos, o autor afirma que eles devem integrar o resultado juntamente com as despesas do período.

Martins (2003) informa que existem três grandes problemas na utilização gerencial de custos fixos apropriados:

- a) A natureza própria dos custos fixos que existem independentemente da produção, tendendo a se tornarem cada vez mais encargos do que sacrifício para a produção.
- b) O fato de os custos fixos não corresponderem a um ou outro produto, por isso serem distribuídos por um critério de rateio caracterizado pela arbitrariedade no processo, podendo transformar produtos rentáveis em não rentáveis e vice-versa.
- c) Os custos fixos podem sofrer variação de acordo com o aumento ou diminuição no volume produzido. Por exemplo, se o volume de produção de um determinado produto é aumentado, isso faz com que o custo fixo por unidade diminua.

Devido aos problemas vistos com relação à dificuldade trazida pela apropriação dos custos Fixos aos produtos e em função da grande utilidade do conhecimento do Custo Variável e da Margem de Contribuição, nasceu uma forma alternativa para custeamento (MARTINS, 2003, p. 141).

Utilizar os custos fixos ou indiretos sem rateios aos produtos faz com que eles não sejam considerados como parte da origem das atividades produtivas e sim à parte delas, cuja existência permanece até mesmo em períodos de ausência da produção (STARK, 2007).

O método de custeio variável não tem como finalidade chegar a um valor de custo por produto, mas sim determinar a contribuição que cada produto possui para a empresa (STARK, 2007).

Ainda segundo Stark (2007), a análise da contribuição por produto é realizada da seguinte forma: 1) é feita a separação dos custos incorridos pela empresa em fixos e variáveis; 2) os custos variáveis são alocados aos seus produtos; 3) a margem de contribuição dos produtos é obtida por meio do cálculo da receita dos produtos menos os custos variáveis; 4) dessa margem de contribuição total da empresa devem ser subtraídos os custos fixos, alcançando-se o lucro da organização.

Com relação à margem de contribuição, Garrison e Noreen (2001, p. 144) assim a definem: “(...) é o valor remanescente das receitas de vendas após a dedução das despesas variáveis. Esse valor contribui para cobrir as despesas fixas e, em seguida para os lucros do período”.

A Margem de Contribuição é a relação entre custo, volume e lucro. É o excesso da receita de vendas sobre os custos variáveis. O conceito Margem de Contribuição é especialmente útil no planejamento empresarial porque fornece informações sobre o potencial de lucro da empresa (WARREM, REEVE; FESS, 2001, p. 96).

Na seção seguinte são apresentadas algumas pesquisas relacionadas ao tema que poderão nos ajudar a compreender essa complexa seara que integra a esfera gerencial das empresas, sejam elas grandes ou pequenas. Mapear, estudar e analisar os custos de uma empresa é vital para sua saúde financeira e a sua própria manutenção no mercado.

### 2.3 Pesquisas Relacionadas ao Tema

Este tópico aborda algumas pesquisas que possuem relevância sobre a análise da margem de contribuição no processo decisório, por meio dos resultados obtidos de cada estudo realizado.

Araújo (2007) expõe em seu artigo a pesquisa promovida em uma empresa exportadora de ardósia inserida em um cenário crítico de atuação caracterizado pela queda no câmbio do dólar em relação ao real e, como consequência, grande perda de lucratividade, chegando a inviabilizar o negócio com os preços com que estavam sendo comercializados os produtos.

Por meio da utilização do custeio variável e da análise da margem de contribuição, Araújo (2007) demonstra que a empresa exportadora de ardósias conseguiu se estruturar para fazer frente às dificuldades que estavam se apresentando no seu cenário de atuação.

A pesquisa feita por Gargioni e Ben (2008) verificou a viabilidade de abertura de uma vinícola no interior do estado do Rio Grande do Sul. O estudo foi promovido durante um momento de crise no setor de vinhos no Brasil devido à Lei Seca homologada pelo governo federal, a qual proíbe o consumo de bebidas para quem vai dirigir.

Os autores utilizaram a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e o custeio variável para analisar cada um dos produtos que seriam comercializados na nova vinícola chegando a algumas considerações importantes. Os resultados indicaram que a implantação da vinícola no interior do Rio Grande do Sul seria viável, tendo como base a análise de custos e a margem de contribuição de cada produto no mix.

Longo (2008) realizou uma pesquisa em uma indústria de biscoitos na região Oeste do Paraná que possuía capacidade ociosa em sua produção devido à compra de uma nova máquina, e que necessitava restabelecer os preços de seus produtos para conseguir se manter competitiva no mercado de atuação.

Por meio da análise e estudo da margem de contribuição, o autor verificou que a empresa possuía em seu mix dois produtos que apresentavam margem negativa de contribuição. Além disso, o resultado alcançado pela empresa estava 4,5% abaixo do esperado pela gerência.

Longo (2008) conclui em seu artigo pela importância da margem de contribuição associada à análise custo/volume/lucro para o resultado da empresa, pois conseguiu por meio de algumas alterações nos preços de venda do mix de produtos elevar o resultado para 10,07%.

Vial (2011) fez estudo sobre a margem do sucesso nos SCCs. O autor questiona como a empresa pode lucrar com preços tão pequenos e aparentemente abaixo dos custos de produção. De acordo com ele:

Prejuízo em troca de publicidade? A resposta não é inovação nem muito menos novidade, a charada está na antiga e velha conhecida “margem de contribuição”. Vender mais é a resposta! Ao contrário do que se pensava quando buscávamos respostas na literatura contábil sobre margem de contribuição, onde a referência na grande maioria é a diminuição dos custos variáveis a ideia de Andrew Mason é alavancar as vendas de uma maneira nunca antes imaginada para diminuir os preços e manter ainda uma margem de lucro aos empresários (s/p).

De acordo com o estudo realizado por Vial (2011), o conhecimento do pequeno empresário a respeito da gestão dos seus negócios poderá tornar a empresa mais competitiva. E utilizar as ferramentas disponíveis para gerar informações úteis à gestão dos negócios é crucial para sua permanência no mercado, além de ser muito importante mensurar corretamente os custos dos produtos para acompanhar e incluir essas novas modalidades de comércio eletrônico.

O gestor que almeja otimização de seus resultados poderá utilizar os índices de margem de contribuição, procurando promover linhas de produtos que possuem maior margem de contribuição (VIAL, 2011, p. 7).

Se aumentarmos a produção e a venda em uma unidade, a receita de vendas aumentaria pelo montante do preço de venda e os custos aumentariam pelo montante do custo variável por unidade. Portanto, a margem de contribuição por unidade é o aumento líquido no lucro, quando se aumenta a produção e venda em uma unidade. Este é o montante com que cada unidade produzida e vendida contribuiu para cobrir os custos fixos e obter lucro. É justamente essa “ideia original” que forma-se a base nova do *e-commerce*. Grande números de pessoas aproveitam ofertas de produtos e serviços com descontos enormes para aumentar a margem de contribuição e conseqüentemente o lucro das empresas.

Os estudos acima expostos demonstram a importância de análises relacionadas à margem de contribuição e custeio variável, para que as empresas possam superar possíveis dificuldades e/ou continuar mantendo-se competitivas no mercado. A seguir são apresentados os procedimentos metodológicos do presente estudo, demonstrando o caminho percorrido para efetivação das análises concernentes à margem de contribuição e ao custeio variável das empresas que constituíram nosso universo de pesquisa.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva e qualitativa, pois foi realizada por meio da análise de entrevistas, documentos e outros levantamentos feitos junto às empresas que serviram como objetos do estudo. O procedimento escolhido para este trabalho foi o de multicase ou casos múltiplos. Para a seleção das empresas, foi feito levantamento das que apresentavam maior quantidade de ofertas anunciadas no período de janeiro a julho de 2012 no site de compras coletivas Peixe Urbano.

Neste estudo foi adotado o método de pesquisa descritiva, que tem como objetivo expor as características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relação entre as variáveis. Uma das principais

características desse paradigma é a utilização de técnicas padronizadas para a coleta de dados, como questionários e observação sistemática (GIL, 2002).

Foi feita a triangulação dos dados (entrevistas, pesquisa documental e/ou observações) e, mediante essa correlação, chegou-se aos resultados finais da pesquisa. No que se refere à forma de abordagem, esta teve caráter qualitativo, feita por meio da análise de entrevistas, documentos e outros levantamentos com as empresas objeto de nosso estudo.

O procedimento escolhido para este trabalho foi o de multicase ou casos múltiplos que, de acordo com Yin (2001), é utilizado no momento em que o pesquisador defronta com mais de um caso no decorrer do trabalho.

No que se refere à coleta de dados, esta se caracterizou pela pesquisa bibliográfica, pela documental e, ainda, por entrevistas semiestruturadas com os gestores das empresas em estudo.

As entrevistas semiestruturadas foram respondidas pelos responsáveis por três empresas escolhidas do setor de beleza e estética localizadas em Uberlândia (MG). São elas: Mãos de Anjo Terapias Complementares (entrevistada Kelly Cilene); Clínica Saúde e Estética (entrevistada Claudete); e Essence Salão de Beleza (entrevistada Jaqueline). Essas empresas utilizam ou já utilizaram os sites de compras coletivas para ofertar seus produtos e/ou serviços.

As entrevistas foram realizadas no período de agosto a novembro de 2012. Na empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, a entrevista foi feita no dia 08/08/2012, com duração de 53 minutos; na Clínica Saúde e Estética, dia 17/08/2012 com duração de 26 minutos e 10 segundos; na Essence Salão de Beleza, dia 27/11/2012, com duração de 25 minutos e 2 segundos.

Na seção seguinte serão apresentados os resultados apurados e a confrontação destes com o quadro teórico, demonstrando que as empresas pesquisadas possuem boas perspectivas investindo nessa nova tendência de *e-commerce*.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Empresas Estudadas

Conforme elucidado na metodologia deste trabalho, o procedimento escolhido para a coleta de dados foi o de multicase ou casos múltiplos. Na perspectiva de YIN (2001), as provas que resultam do estudo de multicase são consideradas mais convincentes e devem seguir a lógica da replicação.

Visando tal replicação, três empresas do setor de beleza e estética de Uberlândia (MG) foram escolhidas a partir da coleta de dados feita em agosto de 2012 no site Peixe Urbano. O grupo de empresas é composto por: Mãos de Anjo Terapias Complementares, Clínica Saúde e Estética e Essence Salão de Beleza.

A empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares foi fundada em 2001, ou seja, possui 11 anos de atuação no mercado de terapias e estética. Os serviços oferecidos são: drenagens linfáticas, acupunturas, massagens relaxantes, terapias holísticas. Conta, atualmente, com cinco funcionárias que prestam os diversos tipos de serviços oferecidos pela empresa. A proprietária exerce o cargo de administradora, atuando nos setores financeiro, de recursos humanos e administrativo, no geral. A gestora possui qualificação na área de Enfermagem e curso de gestão de pequenas empresas oferecido pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE).

Com cinco anos de atuação no mercado a Clínica Saúde e Estética presta diversos serviços, como carboxiterapia e depilação a laser, e tratamentos neurológicos, como eletroencefalograma. A empresa conta ainda com psicólogos, dentistas, dermatologistas e nutricionistas, completando, dessa forma, um portfólio diversificado.

A empresa Clínica Saúde e Estética possui 30 funcionários que se encarregam de executar os diversos serviços prestados. Um ponto de grande diferença que deve ser ressaltado em comparação com a empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares refere-se à questão de equipamentos especializados para massagens e estética. A Clínica Saúde e Estética possui equipamentos sofisticados e a maior parte dos procedimentos é realizada com o uso deles. Já na Mãos de Anjo Terapias Complementares, os procedimentos são feitos pelas esteticistas e massagistas, sem o uso de equipamentos.

A gestão da Clínica Saúde e Estética é feita pela proprietária, que exerce as funções: administrativas, recursos humanos e financeira. A proprietária também possui formação em Enfermagem, o que a auxilia pelo fato de conhecer a anatomia humana, propiciando melhor prestação de serviços de estética.

A Essence Salão de Beleza atua no mercado de beleza e estética há dois anos. São oferecidos serviços como alisamento, escova, limpeza de pele, entre outros. O salão de beleza conta, atualmente, com dois funcionários (os dois sócios), que realizam todos os serviços oferecidos pela empresa. A gestora administrativo-financeira possui graduação em Estética.

### 4.2 Discussão dos Resultados

Os resultados da pesquisa serão apresentados seguindo o roteiro de entrevistas feitas com as gestoras das empresas. Primeiramente, será traçado o perfil das empresas pesquisadas.

#### 4.2.1 Perfil das Empresas e dos Respondentes

Com base nas entrevistas realizadas, verificaram-se algumas diferenças existentes entre as empresas estudadas. A Clínica Saúde e Estética conta com o maior número de funcionários, um total de 30 colaboradores, enquanto a Mãos de Anjo Terapias Complementares dispõe de cinco funcionários e a Essence Salão de Beleza de apenas dois.

A quantidade de colaboradores pode ser explicada pela área de atuação das empresas. As empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Essence Salão de Beleza oferecem serviços a um número restrito e diferenciado de clientes, enquanto a Clínica Saúde e Estética procura atender a maior número, incluindo todas as classes sociais.

Verificou-se, também, que a localização das clínicas é fator importante para o posicionamento que as três empresas possuem em relação aos seus clientes. A Clínica Saúde e Estética, por exemplo, está localizada no centro de Uberlândia, no qual há grande movimentação, contando com fácil acesso, enquanto as outras duas empresas participantes estão localizadas em bairros de classe alta.

Com relação à capacitação das gestoras das clínicas, todas contam com ensino superior completo, sendo que duas delas se graduaram em Enfermagem e uma em Estética. Todas possuem experiência profissional anterior em outras clínicas de estética e salões de beleza, onde trabalharam como funcionárias.

#### 4.2.2 Relacionamento com o Site de Compras Coletivas

Nas entrevistas, questionou-se sobre o relacionamento entre as empresas anunciantes e os sites de compras coletivas. As gestoras relataram que os SCCs oferecem espaço em suas páginas na web, nas quais milhares de pessoas estão cadastradas. Esses cadastrados acessam diariamente o site para realizar suas compras. A proposta é que as empresas paguem de 40% a 60% das vendas concluídas por oferta anunciada, dependendo de cada negociação. Dessa forma, as empresas conseguem vender uma grande quantidade de seus produtos e serviços em curto espaço de tempo (geralmente dois dias) para clientes que normalmente não conseguiriam alcançar. Os preços anunciados chegam a até 90% de desconto em comparação aos praticados no mercado.

Para este estudo, foi escolhido o site de compras coletivas Peixe Urbano e promoções oferecidas para a cidade de Uberlândia. A empresa é brasileira e possui ampla aceitação na cidade. As entrevistadas elogiaram o site e a forma de negociação.

As gestoras tomaram conhecimento desses SCCs de formas distintas. A gestora Kelly, da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, já conhecia o site e, logo que iniciou suas atividades em Uberlândia, foi procurada pelo Peixe Urbano para estabelecer uma parceria, que começou no ano de 2010. Já nas empresas Clínica Saúde e Estética e Essence Salão de Beleza, quem insistiu para que aderissem ao SCC foram os próprios clientes e profissionais que já conheciam a parceria.

Em relação ao preço das ofertas anunciadas pelo SCC, as empresas foram unânimes ao relatar que a decisão pelo baixo preço é estabelecida pelas clínicas, e não imposta pelo site. Este é fator importante, pois assim os gestores podem manter o controle de seus custos fixos ou variáveis por serviço ofertado. Por meio do custeio variável, conseguem oferecer um preço bem abaixo do mercado e com grande apelo comercial, mas que permita cobrir pelo menos os custos diretos da oferta anunciada. As clínicas ganham pequena margem de contribuição por unidade, lucrando pela grande quantidade de ofertas vendidas.

A gestora Kelly, da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, relata que “uma massagem, por exemplo, a um real é realmente muito barata, mas mil massagens a um real já resulta em mil reais”, o que demonstra efetivamente a vantagem de anunciar em um site de compras coletivas, no qual a abrangência de clientes é muito maior do que a normalmente conseguida por outros meios de comunicação. Essa constatação é confirmada pelo estudo promovido por Frederico *et al.* (2014), no qual os autores evidenciam que as vendas a baixos preços são excelente meio de divulgação de produtos e serviços. Um ótimo mecanismo de marketing, mais eficaz do que vários tipos de propaganda.

Nas empresas pesquisadas, pôde ser constatado também que o percentual cobrado pelo site sobre as vendas anunciadas pode variar de uma clínica para outra. Nas empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética, por exemplo, o Peixe Urbano cobra 40% das vendas realizadas; já na Essence Salão de Beleza, que conta com um salão menor, mas com bom relacionamento, é cobrada uma taxa de 50% sobre as vendas.

Sobre o volume de vendas alcançado no site, a empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, como já conhecia a abrangência e a quantidade de cupons vendidos em sites de compras coletivas, assegurou-se contratualmente por meio de cláusula que definia a quantidade máxima que conseguiria atender por promoção anunciada. Dessa forma, a quantidade vendida não ultrapassou a planejada, deixando a gestora bastante satisfeita pelo resultado alcançado. A administradora da Essence Salão de Beleza, apesar de não possuir conhecimento prévio sobre o site e não ter o mesmo benefício que a gestora Kelly da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, também ficou bastante satisfeita com relação à abrangência e à quantidade de cupons vendidos. Nessas duas empresas, as gestoras informaram que, por administrar bem as agendas, conseguiram atender a todos os clientes originários do site sem problemas ou transtornos.

Por outro lado, em entrevista feita com Claudete, gestora da empresa Clínica Saúde e Estética, constatou-se que

não se esperava a enorme quantidade de cupons vendidos em sua oferta. De acordo com ela, a abrangência da oferta superou todas as expectativas, a ponto de ter que pedir aos funcionários que fizessem horas extras aos sábados, domingos e feriados, além de ter que contratar terceiros para conseguir atender a toda a demanda pela oferta publicada no site.

O Peixe Urbano possui uma área de acesso exclusivo para os gestores das empresas acompanharem *on-line* o andamento das vendas de suas ofertas. Esta investigação demonstrou que apenas uma das gestoras (Mãos de Anjo Terapias Complementares) acompanhava as vendas *on-line*. Outra forma disponibilizada pelo site para controlar a quantidade de vendas é o acompanhamento realizado por seus profissionais. Quando as vendas estão perto de atingir o limite máximo acordado entre o site e a empresa, os funcionários do site entram em contato para avisar aos gestores das anunciantes sobre o limite atingido e para verificar o interesse em aumentar as vendas dos cupons. Nos casos estudados, somente a empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares utiliza essa ferramenta, que foi obtida contratualmente.

Na opinião das três gestoras entrevistadas, anunciar no site de compras coletivas é extremamente benéfico para as empresas, pois, além de divulgar o estabelecimento nesse novo canal, permite que consigam novos clientes. A experiência foi tão positiva que as gestoras das empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética montaram seus próprios sites de ofertas, nos quais anunciam seus serviços pelo mesmo preço do site de compras coletivas. Porém, uma diferença primordial é que não precisam mais pagar o percentual de intermediação do site.

Quanto ao impacto negativo de anunciar nos sites de vendas coletivas, a única empresa que mostrou sua insatisfação foi a Clínica Saúde e Estética, que publicou em sites menores de compras coletivas originários da cidade de Uberlândia. De acordo com a gestora, as ofertas foram anunciadas e os cupons vendidos, mas o site simplesmente fechou sem avisar a empresa e, como consequência, ela teve de atender todos os clientes que compraram os cupons de ofertas, sem receber sua parte. O estudo feito por Frederico *et al.* (2014) também demonstra insatisfação dos envolvidos nesse tipo de comércio eletrônico. Mostra que existe alto índice de reclamações no Procon, por insatisfação, sobretudo por parte dos clientes. No presente estudo, a insatisfação ocorreu por parte da empresa que oferece os serviços, por ter sido lesada pelos SCCs.

A fidelidade dos clientes que chegam por meio dos sites de compras coletivas foi outro questionamento apresentado na pesquisa. De acordo com as gestoras entrevistadas, elas conseguiram, sim, reter clientes vindos desses sites. A gestora Kelly, da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, apontou que conseguiu fidelizar cerca de 60% dos clientes; a gestora Claudete, da empresa Clínica Saúde e Estética, informou que reteve aproximadamente 35%; e a gestora Jaqueline, da empresa Essence Salão de Beleza, não conseguiu especificar em termos percentuais, mas relatou que cerca de 100 clientes continuaram fiéis ao salão.

As gestoras, durante as entrevistas, foram unânimes ao relatar que anunciariam novamente no site de compras coletivas, porém com uma ressalva. A gestora Kelly, da Mãos de Anjo Terapias Complementares, nos relatou que iria diminuir a quantidade de cupons que podem ser vendidos pelo site, que passaria a ser limitada a, no máximo, 50 cupons, e não mais os 400 a 500 com que estava operando. Ela afirmou que “meu nome necessita sempre estar ali”, com relação ao fato de os clientes acessarem todos os dias os sites de compras coletivas, mantendo, dessa forma, a lembrança da marca na cabeça de seus consumidores.

### 4.3 Gestão de Custos

A gestão de custos foi outro ponto importante abordado na pesquisa. A primeira questão colocada para as gestoras foi sobre a existência de um departamento específico para a gestão de custos nas empresas. Todas as gestoras relataram que não possuem os controles de custos e nenhum funcionário específico responsável por essa atividade. No caso das empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética, a gestão de custos é realizada pelas próprias entrevistadas (proprietárias) e, na empresa Essence Salão de Beleza, a gestora informou que não possui nenhum controle de custos.

Apesar de a gestora Kelly, da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, afirmar que exerce esse controle, ele não está estruturado em nenhum tipo de sistema de gestão ou planilhas. A gestora efetua os cálculos dos custos em controles feitos manualmente. Por outro lado, a Clínica Saúde e Estética promove a gestão de custos por meio de planilhas de Excel e gráficos. Conforme relato da gestora da empresa, Claudete, “estivemos em um momento muito crítico financeiramente na empresa e tive que buscar ajuda no SEBRAE, que não teve que nos emprestar dinheiro, e sim nos auxiliou muito na reestruturação da empresa, me ensinou a caminhar”, referindo-se ao fato de que o SEBRAE, por meio do curso de gestão de custos, mostrou como controlar financeiramente uma empresa.

Outra questão levantada durante as entrevistas foi se as gestoras conheciam a margem de contribuição dos serviços oferecidos por suas empresas. Nenhuma das entrevistadas sabia o que significa margem de contribuição.

Martins (2003) aponta importantes formas de como aplicar a margem de contribuição como ferramenta no processo decisório das organizações. Uma das aplicações sugeridas faz referência ao quanto cada produto ou serviço da empresa possui de margem de contribuição na formação da margem total, que, no final, terá os custos fixos deduzidos. Dessa forma, é possível focar e incentivar as vendas dos produtos ou serviços com maior margem de contribuição, aumentando, assim, o lucro final.

Outra aplicação demonstrada por Martins (2003) faz referência ao atendimento de pedidos de clientes a preços baixos, com a empresa estando com capacidade ociosa de produção. O autor explicita que mesmo a menores preços é possível ganhar margem de contribuição com esses pedidos, que possibilitam pagar os custos variáveis diretamente ligados ao produto ou serviço oferecido, e ainda amortizar parte dos custos fixos da organização que, por serem fixos, já existem de qualquer forma.

Para alcançar os objetivos da presente pesquisa, foram verificados com as empresas participantes deste estudo os valores referentes aos preços dos serviços oferecidos e os custos diretos ou variáveis e indiretos ou fixos incidentes sobre eles. Assim, foi possível calcular a margem de contribuição de cada oferta anunciada.

Como já dito anteriormente, os custos diretos ou variáveis são os gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de produção aplicados diretamente na fabricação dos produtos, os quais possuem valores facilmente identificados em relação a cada item. Já os custos indiretos ou fixos são os gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de produção que estão ligados indiretamente ao processo de fabricação do produto. São caracterizados dessa forma, pois se torna difícil uma segura identificação de suas quantidades e valores em relação a cada item fabricado, necessitando sempre de um critério de rateio (RIBEIRO, 2009).

Na sequência, são apresentadas as margens de contribuição alcançadas por cada empresa pesquisada nas ofertas anunciadas no site de compras coletivas, conforme dados fornecidos pelas gestoras.

- Empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares

Tabela 1: Margem de Contribuição da Drenagem Linfática + Bandagem Quente + Massagem Turbinada

| Descrição                         | Valor               |
|-----------------------------------|---------------------|
| Preço Unitário                    | R\$ 12,00           |
| Quantidade Vendida                | 458                 |
| Vendas                            | R\$ 5.496,00        |
| Custos Diretos                    |                     |
| (-) Mão de Obra - Variável        | -R\$ 2.198,40       |
| Comissão Site                     |                     |
| (-) 40% sobre as vendas           | -R\$ 2.198,40       |
| <b>(=) Margem de Contribuição</b> | <b>R\$ 1.099,20</b> |

Fonte: Elaborada pelo autor.

A Tabela 1 indica os resultados referentes ao serviço anunciado no dia 23/01/2012, que incluía drenagem linfática, bandagem quente e massagem turbinada, vendido pelo preço de R\$12,00. A gestora informou que o preço normal desse serviço é de R\$120,00. Foram vendidos 458 cupons.

#### 4.3.1 Custos Diretos ou Variáveis

Mão de obra – Variável de 40% de comissão sobre o valor de cada sessão

40% de R\$12,00 = R\$4,80 X 458 cupons vendidos = R\$2.198,40.

Matéria-prima – A empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares não possui gastos com matéria-prima, pois os cremes utilizados nos serviços oferecidos são comprados e levados pelos próprios clientes, visto que a vigilância sanitária informou não ser prudente fornecer os cremes, pois, em caso de alergia ou efeito colateral, a responsabilidade recairia sobre a empresa.

Comissão do site de compras coletivas de 40% do total de vendas realizadas pela clínica: 40% de R\$5.496,00 = R\$2.198,40.

#### 4.3.2 Custos Indiretos ou Fixos

De acordo com a gestora Kelly, o custo mensal com aluguel, luz, água e o pacote de telefone mais internet soma R\$4.500,00. Portanto, esse incremento de R\$1.099,20 já poderia contribuir para amortização de quase 1/3 dos custos e despesas fixas da entidade.

Empresa Clínica Saúde e Estética

Tabela 2: Margem de Contribuição da Depilação a Laser no Buço ou nas Axilas

| Descrição                         | Valor             |
|-----------------------------------|-------------------|
| Preço Unitário                    | R\$ 7,90          |
| Quantidade Vendida                | 633               |
| Vendas                            | R\$ 5.000,70      |
| Custos Diretos                    |                   |
| (-) Matérias-primas               | -R\$ 2.749,59     |
| Comissão Site                     |                   |
| (-) 50% sobre as vendas           | -R\$ 2.000,28     |
| <b>(=) Margem de Contribuição</b> | <b>R\$ 250,83</b> |

Fonte: Elaborada pelo autor.

A Tabela 2 apresenta o serviço anunciado no dia 18/01/2012, referente à depilação a laser no buço ou nas axilas. Cada sessão dura aproximadamente 5 minutos e o preço do serviço normalmente é de R\$60,00, mas foi ofertado por R\$7,90 no site de compras coletivas. As vendas alcançaram 633 cupons, totalizando uma receita de R\$5.000,70.

#### 4.3.3 Custos Diretos ou Variáveis

Mão de obra – Fixo de R\$780,00 por funcionário, R\$0,41 por cada sessão de 5 minutos.

Matéria-prima – Para calcular o custo da matéria-prima, foram utilizadas as informações passadas pela gestora Claudete, a qual afirmou que o custo total da depilação seria de R\$4,75 incluindo funcionário, gel, laser e demais materiais necessários para o processo: R\$4,75 - R\$0,41 (mão de obra) = R\$4,34 por sessão de materiais X 633 cupons vendidos = R\$2.749,59.

Comissão do site de compras coletivas de 40% do total de vendas realizadas pela clínica, 40% de R\$5.000,70 = R\$2.000,28.

#### 4.3.4 Custos Indiretos ou Fixos

Não foram informados pela gestora.

- Empresa Essence Salão de Beleza

Tabela 3: Margem de Contribuição da Limpeza de Pele com Extração

| Descrição                         | Valor             |
|-----------------------------------|-------------------|
| Preço Unitário                    | R\$ 19,00         |
| Quantidade Vendida                | 161               |
| Vendas                            | R\$ 3.059,00      |
| Custos Diretos                    |                   |
| (-) Matérias-primas               | -R\$ 1.610,00     |
| Comissão Site                     |                   |
| (-) 50% sobre as vendas           | -R\$ 1.529,50     |
| <b>(=) Margem de Contribuição</b> | <b>-R\$ 80,50</b> |

Fonte: Elaborada pelo autor.

A Tabela 3 ilustra os resultados alcançados pelo serviço anunciado no dia 17/04/2012, que ofertava limpeza de pele com extração, que, normalmente, é vendida por R\$100 e foi oferecida por R\$19,00 no site de compras coletivas. Cada sessão dura cerca de 50 minutos sendo vendidos 161 cupons, totalizando uma receita de R\$3.059,00.

### 4.3.5 Custos Diretos ou Variáveis

Mão de obra – Como no salão de beleza da gestora Jaqueline e do sócio são feitos todos os procedimentos, o faturamento mensal é dividido entre os dois. Não há um salário fixo mensal e a entrevistada não relatou o quanto ganha, em média, por mês.

Matéria-prima – Para o procedimento, são utilizados lençol (descartável), máscara, seringas, agulhas descartáveis e cremes, somando um custo total de R\$10,00 para cada sessão.

R\$10,00 cada sessão X 161 cupons vendidos = R\$1.610,00

Comissão do site de compras coletivas de 50% do total de vendas realizadas pela clínica – 50% de R\$3.059,00 = R\$1.529,50.

### 4.3.6 Custos Indiretos ou Fixos

Os custos indiretos ou fixos do processo não foram informados pela gestora.

Assim como demonstrado nas pesquisas correlatas, a margem de contribuição positiva alcançada por meio da análise do método de custeio variável propiciou melhores resultados às empresas anunciantes em SCC estudadas, com exceção da Essence Salão de Beleza.

A pesquisa realizada por Araújo (2007) sobre uma empresa de ardósia demonstra como os gestores conseguiram vencer as dificuldades, partindo exatamente da análise da margem de contribuição e do custeio variável. Longo (2008) promoveu também um estudo em uma indústria de biscoitos e verificou que a empresa possuía em seu mix dois produtos que apresentavam margem negativa de contribuição. Mediante a análise da margem de contribuição associada ao custo/volume/lucro para o resultado da empresa, foram realizadas alterações nos preços de venda do mix de alguns produtos e o resultado subiu para 10,07%.

Embora as empresas que compõem nosso universo de pesquisa não se encontrassem em dificuldades financeiras como as descritas por Araújo (2007) e Longo (2008), por meio da análise da margem de contribuição e do custeio variável, foi possível perceber que o investimento em SCC constituiu uma estratégia positiva para elas. Isso porque suprimiram sua capacidade ociosa, expandiram suas vendas, tornaram-se mais conhecidas (marketing) e competitivas.

Já o estudo realizado por Vial (2011) assevera a importância do gestor em conhecer ferramentas de gestão que permitam gerir sua empresa de modo a perceber vantagens e desvantagens na tomada de decisões. Essa questão fica bastante comprometida nas empresas que compõem nossa pesquisa, pois as três gestoras reconheceram não ter conhecimento sobre processos gerenciais.

## 4.4 Capacidade Ociosa

Durante as entrevistas nos três estabelecimentos, investigou-se a gestão sobre a capacidade ociosa, ou seja, se as gestoras conheciam a capacidade ociosa das respectivas empresas, e se este fato motivou as ofertas no site de compras coletivas.

A esse respeito, Martins (2003) afirma que, se a empresa possui capacidade ociosa e oferece uma promoção ou oferta que possua margem de contribuição positiva, ou seja, que cubra pelo menos os custos diretos, isso ocasiona melhoria na rentabilidade da organização.

Primeiramente, as gestoras foram questionadas sobre a existência ou não de uma gestão da capacidade ociosa dos serviços oferecidos. Foi constatado que as empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Essence Salão de Beleza buscam de modo eficiente a gestão de suas agendas, tentando distribuir os clientes uniformemente em todos os dias da semana, não deixando, dessa forma, que sobrem horas ociosas.

Na Clínica Saúde e Estética, a gestora nos relatou que tentou gerir a capacidade ociosa agendando os clientes do site de compras coletivas em dias nos quais o movimento é menor, mas infelizmente essa tentativa foi frustrada, pois os clientes apareciam nos dias de maior movimento querendo ser atendidos. Para não causar tumulto e descontentamento, a empresa atendia a todos. Outra questão relatada pela gestora foi que, devido à grande movimentação diária da sua clínica (cerca de 180 clientes), essa gestão se torna inviável.

Entre as empresas que fazem a gestão da capacidade ociosa de seus serviços, foi constatado que as próprias gestoras das empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética preenchem e acompanham as agendas em seus estabelecimentos, garantindo maior equilíbrio e distribuição dos seus clientes durante a semana.

A gestora Kelly, da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, possui em seu quadro cinco funcionárias treinadas e com experiência para fazer todos os procedimentos oferecidos pela clínica. Dessa forma, a gestora fica encarregada de organizar a agenda de todas as colaboradoras para não sobrecarregá-las e não deixar horas em aberto na agenda, pois reconhece que, quando suas funcionárias têm horas ociosas, a clínica está perdendo lucratividade.

A Essence Salão de Beleza, apesar de composta somente pela gestora e pelo sócio, também possui uma gestão da ociosidade, por meio de controle eficiente das agendas, distribuindo os serviços em todos os dias, inclusive controlando

os de menor movimento (terças e quartas-feiras).

Já na Clínica Saúde e Estética, como não há a preocupação com a gestão da capacidade ociosa, a gestora Claudete relatou que as secretárias de agendamento programam os clientes da forma como eles desejam e de acordo com a disponibilidade de horários da clínica.

Na Clínica Saúde e Estética, o controle dos procedimentos durante o dia é feito por meio de pastas individualizadas por cliente, que contêm o histórico dos procedimentos feitos. Os controles são conferidos e organizados após o término de cada sessão. Se há funcionárias ociosas, estas ficam encarregadas de trabalhar na organização dessas pastas.

As gestoras foram questionadas se a capacidade ociosa da empresa incentivou as parcerias com os sites de compras coletivas. As três gestoras informaram que não foi este o principal motivo e sim a possível divulgação dos serviços da empresa.

Os tipos de serviços oferecidos pelas clínicas e salão de beleza também não demonstraram relação com a ociosidade apresentada. A gestora Kelly, da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, procurou anunciar ofertas que estivessem mais ligadas à estética e à perda de celulite, que, no ponto de vista dela, são as principais preocupações da mulher moderna. A gestora Jaqueline, da empresa Essence Salão de Beleza, relatou que tenta sempre ofertar no site serviços que são novidades para o público, justamente para atrair a atenção dos clientes. Já a gestora Claudete, da Clínica Saúde e Estética, não nos informou a estratégia utilizada para oferecer os serviços.

Diante dessas análises pode-se evidenciar que as gestoras, mesmo não detendo conhecimentos sistemáticos relativos à capacidade ociosa, souberam aproveitar estas promoções em SCC e preencheram lacunas que possuíam em seus horários durante a semana. Em outras palavras, supriram a capacidade ociosa, gerando lucro em horários que ficariam livres. Esse comportamento foi constatado mais intensamente nas empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Essence Salão de Beleza.

Ao preparar esse preenchimento de horários com promoções que, teoricamente, seriam desvantajosas para as organizações (em horários de maior movimento), a Mãos de Anjo Terapias Complementares alcançou margem de contribuição positiva por cada unidade oferecida. Com esta estratégia, a empresa conseguiu cobrir pelo menos os custos diretos e amortizar parte dos custos fixos, que, por serem fixos, já existem de qualquer forma na empresa, gerando assim mais lucratividade.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho apresentou um estudo de multicase feito nas empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares, Clínica Saúde e Estética e Essence Salão de Beleza, no período de agosto a novembro de 2012.

O objetivo geral foi analisar a margem de contribuição de empresas que oferecem produtos e/ou serviços em sites de compras coletivas e compreender sua importância para a tomada de decisão, utilizando-se o custeio variável.

Constatou-se que as gestoras das empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética não possuem conhecimentos aprofundados sobre a gestão de custos e também sobre o método do custeio variável, ou seja, não utilizam a análise da margem de contribuição. Mesmo assim, verificou-se a preocupação das gestoras em cobrir os custos ligados aos serviços oferecidos.

Considerando a preocupação com os custos e a drástica redução na margem de lucro em cima de cada unidade dos serviços anunciados por parte das gestoras das empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética, as ofertas se mostraram altamente competitivas no mercado de beleza e estética com enorme demanda, trazendo para os estabelecimentos resultados financeiros positivos. Aplicando o custeio variável, verificamos que a margem de contribuição dessas empresas foi positiva, o que lhes permitiu pagar os custos diretos de produção e amortizar parte dos custos fixos da organização.

Já a Essence Salão de Beleza teve margem de contribuição negativa nas ofertas contidas no site de compras coletivas, o que demonstra a falta de conhecimentos da aplicabilidade da gestão de custo por parte da gestora. Durante a entrevista, ela justifica a situação, evidenciando que a participação nas ofertas se deve ao interesse de divulgação do salão e não à obtenção de ganhos ou margens com o site de compras coletivas.

As pesquisas de Araújo (2007), Gargioni e Ben (2008) e Longo (2008) demonstram que uma gestão correta dos custos, apoiada na margem de contribuição e no custeio variável, possibilita às organizações vantagens em cima da concorrência e resposta eficiente para um cenário hostil de atuação. Dessa forma, caso as gestoras possuíssem o conhecimento completo sobre este sistema de custeio, poderiam se beneficiar ainda mais das promoções realizadas no site de compras coletivas ou de outras oportunidades do mercado.

Durante as entrevistas, observou-se, ainda, que as empresas anunciantes nos sites de compras coletivas que tiveram experiências positivas começaram a fazer concorrência contra os próprios sites. As empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética, por exemplo, montaram seus próprios sites de ofertas, nos quais o foco é exclusivo para cada empresa, mas com os mesmos preços praticados no Peixe Urbano. Dessa forma, as empresas não têm de pagar a porcentagem de intermediação do site e, conseqüentemente, aumentam suas margens nos serviços ofertados.

A Essence Salão de Beleza apresentou uma estratégia diferente, mas que corrobora essa análise de concorrência. A gestora oferece aos clientes que ligam para o salão os serviços da promoção, concorrendo com os cupons do SCC,

ficando, assim, isenta das porcentagens de intermediação.

Os resultados da pesquisa indicaram que a análise da margem de contribuição de serviços ou produtos oferecidos pela organização, por meio do sistema de custeio variável, permite às empresas praticarem preços menores e lançarem ofertas com até 90% de desconto. Dessa forma, aumentam sua rentabilidade, preenchendo capacidades ociosas (em menor grau) e divulgam sua imagem.

Por meio dos resultados alcançados, conclui-se que o sistema de custeio variável e a análise da margem de contribuição ainda são pouco conhecidos pelos gestores pesquisados no setor de beleza. Tal fato motiva novos estudos que envolvam o tema tratado neste trabalho.

No presente trabalho, destaca-se, como limitação, a indisponibilidade de documentos administrativos e contábeis por parte das empresas entrevistadas, tais como balanços, demonstrativos e planilhas de gestão financeira. Sendo assim, a análise das margens de contribuição dos serviços oferecidos foi embasada em dados coletados nas entrevistas com as gestoras.

Para futuros trabalhos, recomenda-se o aprofundamento no tema explorado e na elaboração de ferramentas que gestores possam utilizar em suas empresas, para que tenham maior visibilidade dos benefícios da utilização do sistema de custeio variável e da margem de contribuição para fins decisórios nas organizações.

## REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Bruno Flávio Machado de. Utilização do conceito de margem de contribuição para tomada de decisões em um ambiente de redução dos preços de venda – um estudo de caso em uma empresa exportadora de ardósia. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. *Anais...* João Pessoa, 2007, pp. 01-15.
- BLOG DO E-COMMERCE. *O criador da compra coletiva*. Rio de Janeiro 20 de janeiro 2011. Disponível em: <<http://www.blogdoecommerce.com.br/criador-compra-coletiva/>>. Acesso em: 10 jul. 2016.
- FREDERICO, Elias; TEIXEIRA, Nathalia Cavalcante; GHANI, Samia Ahmed Abdul; SILVA, Rafaela Folger da. *Satisfação, Confiança e Lealdade aos Sites de Compras Coletivas*. VI ENCONTRO DE MARKETING DA ANPAD. Gramado (RS), 25 a 27 de maio de 2014. Disponível em: <[www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EMA/ema\\_2014/2014\\_EMA80.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EMA/ema_2014/2014_EMA80.pdf)>. Acesso em: 10 jul. 2016.
- GARGIONI, Leandro; BEN, Fernando. Análise dos custos envolvidos na implantação de uma empresa vinícola no Estado do Rio Grande do Sul. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15., 2008, Curitiba. *Anais...* Curitiba, 2008.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. *Contabilidade Gerencial*. 9. ed. Traduzido por José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. *Contabilidade de Custos*. 11. ed. v. 1 e 2. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- LONGO, Luci. Ferramenta de Simulação da Margem de Contribuição no Desenvolvimento de Novos Produtos – Estudo de Caso em Indústria de Biscoitos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15., 2008, Curitiba. *Anais...* Curitiba, 2008.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MEGLIORINI, E. *Custos: Análise e Gestão*. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- STARK, José Antônio. *Contabilidade de custos*. 1. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade de custos*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- TEIXEIRA, Sérgio Jr.; FAUST, André. O novo jeito do comércio. *Revista Exame* edição 994, ano 4, pp. 22-34, 2011.
- VIAL, Carlos Roberto Rodrigues. A Margem do Sucesso nos Sites de Compras Coletivas. In: VIII SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA E GESTÃO EM TECNOLOGIA. 2011, Resende (RJ). *Anais...* Resende (RJ), 2011.
- WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.