



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LAISSA ANTUNES DE OLIVEIRA

UMA ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO ABC EM UM
CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO NA CIDADE DE SOUSA/PB

SOUSA - PB
2013

LAISSA ANTUNES DE OLIVEIRA

UMA ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO ABC EM UM
CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO NA CIDADE DE SOUSA/PB

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do CCJS da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharela em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora Ma. Janaina Ferreira Marques de Melo.

SOUSA - PB
2013

LAISSA ANTUNES DE OLIVEIRA

**UMA ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO ABC EM UM CONSULTÓRIO
ODONTOLÓGICO NA CIDADE DE SOUSA/PB**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. MSc – Orientador Janaina Ferreira Marques de Melo

Prof. Ms. Lúcia Albuquerque
Membro examinador 1

Profª. Ms. Gean Carlos
Membro examinador 2

Dedico,

este trabalho à minha família, aos meus pais, Luiz Alberto de Oliveira e Vilany Antunes de Oliveira, meu porto seguro, porque sei que todo meu esforço se torna pequeno diante do que me foi feito por eles para que eu chegasse até aqui e tanto orgulho que eles sentem nesse momento.

Agradecimentos

Gostaria de antes de qualquer coisa agradecer a Deus, causa primeira de todas as coisas, que me iluminou e abençoou toda a minha caminhada durante este curso, e me deu forças necessárias para finalizar esse trabalho que eu julgava não conseguir concluir com êxito.

Aos meus pais, Luiz Alberto e Vilany Antunes por ter sempre estado comigo, segurando minha mão diante das dificuldades enfrentadas me apoiando sempre nessa trajetória, me dando forças e sabedoria para seguir em frente, coragem para superar todos os obstáculos e, sobretudo pelos ensinamentos a mim passados ao longo de minha vida.

As minhas irmãs Layane e Ladjanne que sempre me apoiaram durante toda essa jornada com carinho, apoio e paciência nos momentos em que mais precisei, sempre me ajudando em diversas situações, cada uma do seu jeito.

Ao meu namorado Philippe que soube aguentar meus estresses nesses últimos momentos de universidade, pela paciência e compreensão nos momentos de dificuldades e preocupação, nas muitas vezes em que eu tinha medo e apreensões, sempre me apoiando e incentivando a seguir em frente e não desanimar.

Aos meus familiares que sempre me apoiaram e contribuíram para que eu pudesse conquistar mais uma etapa da minha vida.

A minha orientadora Professora Janaína Ferreira Marques de Melo que me guiou com calma e serenidade, me norteando com seus conhecimentos, contribuindo de forma significativa para a concretização deste trabalho.

A meu patrão e amigo Dr. Felipe, por ter concordado que eu fizesse meu projeto e monografia em seu consultório, confiando integralmente em mim pra o acesso às informações necessárias, e por seu apoio para concretização desse trabalho.

Aos meus amigos e colegas que me acompanharam e colaboraram em toda essa jornada, em especial a José Roberto e Kamylla, que sempre estiveram comigo nos momentos de alegrias e de dificuldades, e com os quais eu aprendi o verdadeiro valor de uma amizade.

A todos os professores que fizeram parte da minha trajetória, transmitindo seus conhecimentos e colaborando para meu crescimento profissional e pessoal.

Enfim, o meu muito OBRIGADO a todos que estiveram comigo nessa jornada, me incentivando e acreditando em mim. Concluo esta monografia com mais conhecimento e sabedoria. E que eu possa dar o meu melhor no exercício de minha profissão.

“Não se deixe levar pela distância entre seus sonhos e a realidade. Se você é capaz de sonhá-los, também pode realizá-los”.

(William Shakespeare)

RESUMO

Para contribuir com gestão dos negócios de uma prestadora de serviços na área odontológica, o controle de seus custos com a adoção de uma metodologia de custeio, pode auxiliar nos seus processos. O objetivo da presente pesquisa consistiu em descrever os aspectos operacionais (facilidades e dificuldades) no processo de implantação do método de custeio ABC em um Consultório Odontológico. Para tanto, fez-se um estudo de caso utilizando uma entrevista e análise de documentos, mapeando-se o processo de prestação de serviço da empresa pesquisada, identificando as principais atividades desempenhadas, com a finalidade de verificar os custos que incidem e os possíveis direcionadores de custos. Foram observadas como facilidades na implantação, a participação de todos envolvidos no processo de prestação de serviço do consultório, facilitando a coleta de dados e o número de informações sobre o serviço prestado. Conseguiu-se relacionar as atividades exercidas no consultório segundo a metodologia do custeio ABC. Já como dificuldades, pode-se observar que, apesar da operacionalidade da empresa ser simples, com atividades bem definidas, a ausência de um sistema de informações dificulta o rastreamento dos elementos fundamentais à implantação do ABC, além da dificuldade em alocar os custos fixos às atividades.

Palavras-chave: Prestação de Serviços. Atividades. Direcionadores de Custos.

ABSTRACT

To contribute to the business management of a service provider in the dental field, control their costs with the adoption of a costing methodology can assist in their processes. The aim of this study was to describe the operational aspects (strengths and difficulties) in the process of implementing the ABC costing method in a Dental. To do so, it is a case study using an interview and document analysis, mapping is the process of service delivery of the company studied, identifying the main activities performed in order to check the costs that are possible and drivers costs. Were observed as facilities in using the participation of all involved in the provision of consulting service, facilitating data collection and the number of information about the service. Able to relate the activities performed in the office using the methodology of ABC costing. As already difficult, it can be seen that despite the operation of the company to be simple, well-defined activities in the absence of an information system complicates the tracking of the fundamental elements for the implementation of ABC, and the difficulty in allocating the overhead activity.

Keywords: Service Provision. Activities. Cost Drivers.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Custos Fixos	35
FIGURA 2 – Custos variáveis	36
FIGURA 3 - Custo por absorção – esquema básico	40
FIGURA 4 - Custeio por Absorção em Empresas Prestadoras de Serviços.....	41

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Controle de Horário.....	53
Quadro 2 - Identificação de custos do Consultório Odontológico	56
Quadro 3 - Alocação dos recursos às atividades	58
Quadro 4 - Alocação dos Custos Fixos aos Centros de Custos	59
Quadro 5 - Identificação dos direcionadores de custos.....	61

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	Problematização	15
1.2	Objetivos	16
1.2.1	Objetivo geral	16
1.2.2	Objetivos específicos	16
1.3	Justificativa	17
1.4	Metodologia	20
1.4.1	Classificação da pesquisa	20
1.4.2	Instrumento de Coleta e tratamento dos dados	22
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	23
2.1	Uma Breve Evolução da Contabilidade de Custos	23
2.2	A Contabilidade financeira, de custos e gerencial	25
2.3	A Contabilidade de Custos	26
2.3.1	Custos	27
2.3.2	Despesa	28
2.3.3	Gasto	28
2.3.4	Perda	29
2.3.5	Desembolso	30
2.3.6	Desperdício	30
2.4	Classificação dos Custos	31
2.4.1	Custos Diretos	31
2.4.2	Custos Indiretos	32
2.4.3	Custos Fixos	34
2.4.4	Custos Variáveis	35
2.5	Sistemas de gestão de custos e métodos de custeio	36
2.5.1	Sistemas de gestão de custos	36
2.5.2	Métodos de custeio	37
2.5.2.1	Custeio por Absorção	38
2.5.2.2	Custeio Variável	41
2.5.2.3	Custeio Pleno (RKW)	43
2.5.2.4	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	44

2.5.3 Aspectos operacionais do ABC	46
2.5.3.1 Objetivos do ABC	46
2.5.3.2 Etapas para implantação do ABC.....	47
2.5.3.3 Vantagens do ABC.....	48
2.5.3.4 Desvantagens do ABC	49
2.5.4 Aplicação do ABC na prestação de serviços	49
3 ESTUDO DE CASO	52
3.1 Caracterização da empresa analisada	52
3.2 Processo de prestação de serviço do Consultório Odontológico.....	53
3.3 Etapas para implantação do ABC no Consultório Odontológico.....	54
3.3.1 Mapeando as atividades.....	54
3.3.2 Identificando os custos do Consultório	55
3.3.3 Alocação dos recursos às atividades.....	58
3.3.4 Identificação dos custos fixos do Consultório	59
3.3.4.1 Custos do Consultório	59
3.3.4.2 Custos da Recepção	60
3.3.5 Identificação dos direcionadores de custos	60
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	62
REFERÊNCIAS.....	64
APÊNDICE.....	68

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, à medida que o mercado evolui, a concorrência torna as empresas mais competitivas, oferecendo bens e serviços de alta qualidade e de menor preço. O mercado odontológico precisa acompanhar esta evolução, em virtude da oferta de seus serviços.

Segundo a Revista Dental Press de Ortodontia matéria publicada por Renan Martins Garcia:

A procura por tratamentos odontológicos estéticos tem crescido muito nos últimos anos no Brasil. Prova disto é um levantamento realizado pela Nobel Biocare, multinacional do setor que possui subsidiária no País, mostrando que a demanda por tratamentos com resultados mais estéticos cresceu cerca de 200% nos dois últimos anos.

A informação é uma ferramenta básica para qualquer organização que pretenda manter-se competitiva no mercado, principalmente no que concernem aos custos, que passaram a ser cada vez mais relevantes.

Os profissionais de odontologia necessitam de mais informações sobre seus processos, para que consigam manter a qualidade de seus serviços de forma a gerir seus recursos de maneira mais eficiente. Para tanto, é fundamental um sistema dinâmico de informação que atenda às exigências dos profissionais para que eles tenham um acompanhamento e controle dos seus custos.

Algumas variáveis estruturais explicam a dinâmica e o crescimento do mercado odontológico no Brasil. Dentre elas, destacam-se: a mudança no perfil profissional e da profissão odontológica (VIEIRA E COSTA 2008).

Ter o conhecimento e controle dos seus custos é hoje umas das grandes preocupações dos gestores que buscam a redução dos seus custos, sem perder a qualidade de seus produtos e serviços. A qualidade e a eficiência na prestação de serviço é um fator decisivo em termos de competitividade.

Um sistema de custos é uma ferramenta utilizada para a gestão, capaz de controlar os custos e dispor de informações tempestivas e oportunas para as organizações, permitindo a elas um controle dos custos e auxílio na tomada de decisão.

1.1 Problematização

No setor de prestação de serviços na área odontológica, no que tange a tomada de decisão, a adoção de um sistema de custeio pode contribuir na gestão dos negócios, buscando meios que possam auxiliar e dar informações relacionadas ao seu processo. Assim, o método de custeio mais indicado para o conhecimento dos custos de um consultório e controle de seus processos o Custeio baseado em Atividades, já que gera o maior número dessas informações, calculando seus custos proporcionalmente às atividades desenvolvidas.

O mercado odontológico vem crescendo a cada dia e com isso mudanças tem provocado nos profissionais dessa área a busca de melhorias na qualidade de seus serviços. As organizações no atual cenário econômico buscam fatores que deem a elas uma vantagem competitiva e minimizar os custos é uma estratégia relevante em detrimento as demais. Devido à grande concorrência no mercado, em que os preços são praticamente iguais, sai na frente à empresa que conseguir monitorar seus custos de forma a reduzi-los ao máximo, tornando a organização competitiva (MARTINS, 2009).

O Custeio Baseado em Atividades (ABC – *Activity Based Costing*), através de sua metodologia de rastreamento dos custos, tem se tornado uma importante ferramenta no processo decisório, pois é possível identificar a maneira como as atividades estão consumindo os recursos da empresa. É uma ferramenta aprimorada para a análise dos custos, considerado com um método de custeio que mais gera informações sobre custos, permitindo o conhecimento de sua origem e alocação.

Segundo Nakagawa (2007), o ABC é um método de análise de custos, que busca “rastrear” os gastos para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços da empresa.

A ideia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa entendendo seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e as atividades. Tem sua origem relacionada à necessidade de um método de mensuração que levassem em consideração conceitos como o de custos que não agregam valor, o comportamento desses custos e os custos das várias atividades desempenhadas na empresa (BORNIA, 2010).

Segundo Martins (2000, p.112): “O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos”.

O custeio ABC pode ser aplicado em ambientes de serviços para determinar o custo específico dos serviços oferecidos. Os custos dos serviços são determinados com base pela quantidade de atividades consumidas pelo cliente dos serviços oferecidos. Essas informações fundamentam a determinação de preço de serviço e as análises de lucratividade (WARREN, 2010).

Em decorrência das afirmações da literatura vigente tratando-se do ABC, surgiu a incerteza de como seria sua implantação em um consultório odontológico. A presente pesquisa foi realizada em um Consultório Odontológico na cidade de Sousa-PB, visando analisar os principais aspectos para a implantação do método de custeio ABC, com o intuito de contribuir na tomada de decisão do gestor, o profissional de odontologia, o conhecimento de suas atividades e sua relação com o controle de seus custos, contribuindo para a eficiência da prestação de serviço.

Dessa forma surge a questão problema que norteia essa pesquisa: **Quais as (facilidades/dificuldades) na implantação do ABC (*Activity Based Costing*) em um Consultório Odontológico na cidade de Sousa/PB?**

1.2 Objetivos

1.2.1 *Objetivo geral*

Descrever os aspectos operacionais (facilidades e dificuldades) no processo de implantação do método de custeio ABC em um Consultório Odontológico.

1.2.2 *Objetivos específicos*

– Mapear os processos de prestação de serviços da empresa pesquisada no intuito de identificar as principais atividades desempenhadas por ela;

- Identificar os possíveis direcionadores de custos da empresa pesquisada;
- Verificar os gastos que incorrem no processo de prestação de serviço da empresa pesquisada;
- Relacionar os direcionadores de custos com as atividades pelo critério ABC no objeto de estudo.

1.3 Justificativa

Uma das principais características do moderno mundo econômico é o crescimento cada vez mais significativo das atividades empresariais relacionadas com a prestação de serviços. Os consultores são unânimes em reconhecer que já na primeira década deste milênio, a maioria das pessoas estará trabalhando em alguma atividade prestadora de serviços (OLIVEIRA E PEREZ JR., 2009, pg.191).

Oliveira e Perez Jr. (OP CIT) ainda afirmam que:

Dados divulgados pelo IBGE indicam que, em 1970 o setor de serviços tinha uma participação de 52,6% do PIB, tendo chegado a 58,3% em 1999, representando, portanto, há várias décadas, o segmento mais representativo da economia brasileira.

A gestão de custos é parte integrante do sistema de informação contábil e consiste em uma ferramenta de auxílio na tomada de decisão, assumindo uma posição importante dentro da organização, pois é responsável em prover informações a toda a estrutura organizacional. A contabilidade de custos é uma ferramenta utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos ou serviços, tendo a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, como auxílio na tomada de decisões. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações (CREPALDI, 2004, p. 23).

O controle dos custos é uma necessidade para as organizações poder fazer melhor uso dos recursos utilizados e tomar decisões estratégicas, podendo melhorar sua eficiência na prestação de serviços voltando-a para eficácia dos processos da organização.

Segundo Martins (2009, p.25), a contabilidade de custos tem duas funções relevantes, o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões, com o aumento significativo na competitividade do mercado, ter o conhecimento dos custos dos seus serviços é de suma importância para o desenvolvimento do negócio, necessidade de que tange ao

acompanhamento dos custos, um estudo em cada setor da economia, tendo em vista as particularidades quanto aos métodos de custeamento é muito importante para otimizar os recursos utilizados.

Hoje vivemos o aprofundamento da inovação e da globalização, onde mudanças no mercado, estabelecidas pelo ambiente empresarial, com o movimento de evolução tecnológica e interdependência do mercado surgir a necessidade desse estudo, que torna-se fundamental para a sobrevivência da empresa, principalmente no conhecimento, alocação e controle dos seus custos, pois a partir disto podemos obter informações úteis para orientar a empresa, permitindo a tomada consciente de decisões no seu planejamento futuro.

Um das grandes preocupações das organizações é o conhecimento e o controle dos seus custos onde as empresas prestadoras de serviços tem a necessidade de informações pertinentes de seus processos e na identificação de seus custos para tentar reduzi-los sem perder a qualidade de seus serviços. Assim é fundamental o acompanhamento de seus custos.

O sistema de custos pode fornecer informações pertinentes sobre os gastos incorridos nos diversos departamentos que compõem a estrutura organizacional da empresa, possibilitando a identificação do responsável pelo consumo dos gastos facilitando o controle gerencial (OLIVEIRA E PEREZ JR., 2009).

A baixa sustentabilidade econômica do modelo liberal da profissão, representado por consultórios odontológicos particulares, tem levado a profissão dos dentistas a criar mecanismos de permanência no mercado. A economia das profissões liberais é regularizada pelo monopólio de competência, autonomia financeira e controle da clientela. A crise do modelo liberal vem promovendo alterações profundas no exercício profissional da odontologia. Novas estratégias têm sido criadas na organização da oferta de serviços, buscando-se modelos associativos ou empresariais na tentativa de permanência no mercado (VIEIRA E COSTA, 2008).

Com isso, surge a necessidade de um estudo que dê aos gestores de prestação de serviços de Odontologia informações pertinentes ao processo produtivo que sirvam de suporte na tomada de decisão, na tentativa de permanecerem inseridos no mercado.

Algumas variáveis estruturais explicam a dinâmica e o crescimento do mercado odontológico no Brasil. Dentre elas, destacam-se: a mudança no perfil profissional e da profissão odontológica (VIEIRA E COSTA, 2008).

Com isso, aumenta a necessidade dos dentistas de obter mais informações dos processos do consultório para se conhecer melhor seus custos no intuito de reduzi-los sem, no entanto, diminuir a qualidade dos seus serviços.

Percebe-se que há necessidade de implantar um sistema de custos, possibilitando aos dentistas terem uma análise detalhada dos seus processos e observar os resultados dos agentes, contribuindo para uma melhor forma de gerir os recursos disponíveis para se atingir os melhores resultados e oferecer parâmetros para que o consultório possa ter um monitoramento em suas atividades, na gestão de custos e no auxílio na tomada de decisão.

A implantação de um sistema de custos pode possibilitar aos dentistas terem uma análise detalhada e observar os resultados dos agentes do processo produtivo, fornecendo aos profissionais de Odontologia a melhor forma de gerir os recursos disponíveis para se atingir os melhores resultados e oferecer parâmetros para que o consultório possa ter um monitoramento em suas atividades, ajudando os dentistas na gestão de custos e no auxílio na tomada de decisão.

Nesse sentido, o custeio baseado em atividades (*ABC – Activity Based Costing*), é o método que se destaca, por oferecer melhor visão das atividades do Consultório, da estrutura de seus custos de maneira geral, conseqüentemente de como as atividades estão consumindo os recursos.

O ABC constitui-se de uma ferramenta, tanto para a gestão de custos quanto para o auxílio na tomada de decisão. Segundo Maher (2001, p.280), o método ABC “é um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos”.

Empresas de serviços precisam determinar o custo dos serviços, a fim de estabelecer preços, promoções e outras decisões sobre oferta de serviços. Muitas empresas de serviços acreditam que os custos indiretos de fabricação podem gerar distorções similares às das empresas industriais. Portanto, muitas empresas de serviços estão utilizando o custeio baseado em atividades para determinar o custo de prestação de serviços aos clientes (WARREN, 2010).

Sendo o ABC considerado o método de custeio mais complexo, esse estudo mostrara os principais sistemas de custeio tradicionais, dando maior ênfase no sistema ABC na área de serviços. Justifica-se o mesmo pelo fato de até o momento na literatura vigente, o ABC dá um maior suporte, suprimento as necessidades operacionais e financeiras para a prestação de serviços.

Nesse sentido, os Consultórios Odontológicos podem utilizar dos benefícios oferecidos por esse método de custeio através do detalhamento dos custos dos serviços prestados, proporcionando informações mais detalhadas e precisas aos dentistas, podendo assim competi-los melhor no mercado em que atuam.

Outro fator que justifica essa pesquisa é o objeto de estudo: um consultório odontológico na cidade de Sousa-PB. Justifica-se o mesmo pelo fato de ser um consultório, que se diferencia dos demais do município pelo fato de ter um Especialista de Ortodontia, já que na maioria dos consultórios tem esse serviço, todavia sem especialização. O mesmo é registrado no Conselho de Classe com especialização em Ortodontia. Outro fato que justifica é devido à acessibilidade dos dados por parte do pesquisador.

1.4 Metodologia

De acordo com Martins (2005, *apud* Laurentino et al 2008, p.12), no que se refere à metodologia:

Corresponde ao estabelecimento das atividades práticas necessárias para a aquisição de dados com os quais se desenvolverão os raciocínios que resultarão em cada parte do trabalho final. Cada procedimento (ou grupo de procedimentos) é planejado em função de cada um dos objetivos específicos estabelecidos, ou seja, pensa-se a coleta de dados para cada problema expresso na forma de objetivo específico, os quais concorrerão para a consecução do objetivo geral.

Pode-se concluir que embasada nos parâmetros bibliográficos, a metodologia é a discriminação e especificação de uma pesquisa científica.

1.4.1 Classificação da pesquisa

A pesquisa científica quanto às tipologias, elas podem ser classificadas, segundo Gonçalves (2008, p. 79), sobre quatro critérios: a pesquisa quanto aos objetivos; quanto aos procedimentos; quanto às fontes de informação e quanto à natureza dos dados, que pode ser quantitativa e qualitativa.

Quanto aos seus objetivos, a metodologia deste trabalho, realizou-se uma pesquisa descritiva através de um estudo de caso, com abordagem qualitativa, buscando identificar,

descrever e comparar as relações existentes entre as variáveis estudadas contribuindo e proporcionando maiores informações. De acordo com Gil (2009, p. 42) “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Essa pesquisa quanto aos seus procedimentos, constitui-se de um estudo de caso, fazendo uma análise dos métodos de custeio tradicionais e o ABC, verificando quais os aspectos operacionais trazidos pela implantação do método ABC em um consultório odontológico. De acordo com Gil (2009, p. 54) o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos”.

Ainda, quanto aos seus procedimentos, este trabalho se enquadra como uma pesquisa bibliográfica, pois ela faz um levantamento de dados relacionados ao Custeio ABC, realizando pesquisas em diversas fontes bibliográficas, como monografias, dissertações, teses, livros e publicações avulsas para ter base nessa pesquisa.

Cervo e Bervian (1983, p 55) definem a pesquisa bibliográfica como a que:

Explica um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambas os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Segundo Gil (2009, p. 44), “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

Nesta pesquisa seu problema fundamenta-se na análise das atividades dos direcionadores de custos, a fim de identificar as facilidades e limitações na implantação do método de custeio ABC em um consultório Odontológico, podendo assim ser classificada como qualitativa quanto à natureza dos dados. Neste sentido, Richardson (1999 apud BEUREN 2088, p. 91) menciona que “os estudos quem empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar procedimentos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

1.4.2 Instrumento de Coleta e tratamento dos dados

A técnica utilizada para o desenvolvimento dessa pesquisa foi a entrevista, almejando a coleta de dados relevantes para uma pesquisa mediante o diálogo com determinada fonte, a fim de se obter informações importantes para esta pesquisa, podendo assim identificar melhor os recursos utilizados na prestação de serviço no processo do Consultório Odontológico como um todo. A partir dessa técnica pode-se identificar melhor todo o processo, assim como a identificação dos recursos na prestação de serviços no Consultório.

Considerando a necessidade de obtenção de dados que serviria de suporte para a análise da implantação do método de custeio ABC no consultório odontológico, foi elaborado um roteiro de entrevista (conforme apêndice), constituído de questões subjetivas com o objetivo de identificar o processo de prestação de serviços e os recursos consumidos pelo consultório.

As entrevistas foram realizadas com o Dentista proprietário do consultório odontológico e a secretária nas próprias instalações do mesmo, onde durante essa conversação, pôde se identificar todo o processo, assim como os recursos consumidos na prestação de serviço.

Iniciou-se a identificação e análise das atividades e direcionadores de custos após a coleta de dados nos procedimentos realizados no consultório. Ainda foi realizada uma análise das etapas para implantação do método ABC, na intenção de averiguar quais etapas seriam necessária para a implantação do mesmo em um Consultório Odontológico.

Foi feita uma análise qualitativa a partir das informações coletadas e organizadas, representadas por quadros e figuras na intenção de proporcionar uma melhor visão da implantação do método e responder a questão problema dessa pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Uma Breve Evolução da Contabilidade de Custos

Iudicibus e Marion (2002, p. 9) afirmam que “a Contabilidade é tão antiga quanto o homem que pensa”. A contabilidade faz parte da evolução e do desenvolvimento do próprio homem e da sociedade.

Para Iudicibus e Marion (OP CIT), “desde os povos mais primitivos, a contabilidade já existia em função da necessidade de controlar, medir e preservar o patrimônio familiar e, até mesmo, em função de trocar bens para maior satisfação das pessoas”.

Podemos observar que, desde as épocas mais antigas os homens demonstravam preocupação em obter meios de mensurar e controlar seu patrimônio, buscando se organizar para controlar seus bens. A Contabilidade de Custos surgiu da necessidade do homem acompanhar e controlar a evolução de seu patrimônio, como à necessidade de viver em sociedade, e o desenvolvimento do comércio, ou seja, com a evolução das trocas de caráter familiar e de sobrevivência, levou o comércio individual ao surgimento das sociedades.

A contabilidade de custos originou-se da contabilidade financeira e surgiu da necessidade de acompanhar e controlar a evolução de seu patrimônio. Para Martins (2008, p. 19): “Até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”. Justificando-se pelas exigências de informação do ambiente, a dinâmica de evolução do mercado, a contabilidade vem se adaptando às necessidades da nova realidade. Com a evolução tecnológica, a complexidade e as novas exigências do mercado atual, surge a necessidade de utilizar suas ferramentas para gerar melhores informações que servirão de apoio a tomada de decisão.

A contabilidade de custos teve uma evolução lenta até o século XVIII, onde quase só existia a contabilidade financeira, pois esta estava estruturada para servir às empresas comerciais. A Contabilidade de Custos passou a ter uma importância quando houve a necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa que antes, nas empresas mercantilistas, não era desenvolvida (PADOAN ET AL 2007, p.5).

Segundo Eldenburg & Leslie (2007, p.9) afirmam que as primeiras técnicas contábeis de custos foram desenvolvidas no início do século IX. A medida que as empresas ficavam

maiores, também aumentavam a necessidade de mensurar, monitorar e motivar o desempenho, de modo que, por volta de meados do século IX, às práticas de contabilidade de custos já estavam bastante desenvolvidas [...]. Do início do século XX até meados da década de 1970, às práticas de contabilidade de custos mudaram muito pouco.

Entretanto, à medida que o comércio foi crescendo, a competição entre as empresas foi aumentando. Hoje, as informações contábeis de custos são utilizadas para um grande número de objetivos, incluindo as tomadas de decisões internas, a mensuração e o monitoramento do desempenho em todos os níveis da empresa.

A contabilidade evolui de acordo com as necessidades de informações e o desenvolvimento das práticas contábeis estão relacionadas ao desenvolvimento do comércio, que com o desenvolvimento do mercado e da intensificação da concorrência, surgiu a necessidade de aperfeiçoar os mecanismos de planejamento e de controle das atividades das empresas.

De acordo com Crepaldi (2011, p. 10), as mudanças que ocorreram nos negócios desencadeadas pela competição global e pela inovações tecnológicas provocam inovações impressionantes quanto à utilização de informações financeiras pelas empresas, uma vez que o novo ambiente demanda informações mais relevantes relacionadas a custos e desempenho de atividades.

Atualmente são necessárias informações de custos cada vez mais detalhadas e aprimoradas e uma compreensão da estrutura de custos em uma organização pode avançar na busca de vantagens competitivas. Koliver (1994, p.55) explicita que:

A análise de custos oferece um bom campo para reflexões, pois ela já existe há muito tempo e sempre teve por escopo final a redução dos custos das operações, porquanto seu nascimento está ligado à consciência da importância do fator custo na equação do resultado da entidade e, em última instância, a sobrevivência desta num mercado cada vez mais concorrido.

Com isso pode-se concluir que a Contabilidade de Custos já existia desde os povos primitivos em função de se ter o controle do patrimônio familiar. Que a Contabilidade de custos originou-se da Contabilidade Financeira desenvolvida na era mercantilista. E com a dinâmica do mercado surgiu a necessidade de informações mais relevantes para o controle das organizações e auxílio na tomada de decisão surgindo a Contabilidade Gerencial que oferece uma compreensão mais detalhada de custos e desempenho de atividades.

2.2 A Contabilidade financeira, de custos e gerencial

A Contabilidade de Custos é derivada da Contabilidade Financeira, ela identifica, mensura e comunica os eventos econômicos de uma entidade. A Contabilidade Financeira tem a finalidade de preparar informações que os usuários irão utilizar no seu processo de decisão, tendo como foco principal a apuração do resultado financeiro.

A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões. (MARION 2008, p.23).

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p.2), a contabilidade de custos “mensura, relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização. Ela fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a contabilidade financeira”.

De acordo com Martins (2008, p. 19): “Até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”. Em decorrência do surgimento de várias indústrias durante a Revolução Industrial, surgiu a necessidade de um controle e gestão de custos, dando origem a contabilidade de custos.

De acordo com Martins, (2008, p. 23), a Contabilidade de Custos tradicional:

Era voltada inicialmente para mensurar os estoques das entidades. Com a expansão do mercado e o avanço tecnológico, surgiu a necessidade da contabilidade não tratar apenas das questões financeiras, mais de gerir informações pertinentes que auxiliem os gestores no processo de decisão. E a Contabilidade Gerencial é voltada para a informação contábil útil para gestores dentro de uma organização, utilizando-se de dados gerenciais para planejamento, avaliação e controle da organização auxiliando os gestores a atingir seus objetivos organizacionais.

A Contabilidade Financeira faz relação com a Contabilidade de Custos no que diz respeito aos usuários, referindo-se à informação contábil desenvolvida para atendê-los, que por sua vez, a Contabilidade de Custos faz relação com a Contabilidade Gerencial, sendo voltada para o usuário interno, preparando, interpretando e comunicando informações que auxiliem os gestores.

A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido as várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira, na

Contabilidade de Custos, na Análise Financeira de Balanços etc. (IUDÍCIBUS, 1998, p.21).

A expansão do comércio fez surgir um ambiente mais competitivo, surgindo uma necessidade maior de controle e gestão de custos. A Contabilidade de Custos mensura informações financeiras e não financeiras, gerando informações pertinentes no processo de tomada de decisão, auxiliando os gestores a atingir seus objetivos dentro da organização.

2.3 A Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos estuda os gastos feitos na produção de um bem ou prestação de serviço, é responsável pela determinação dos gastos no processo produtivo, pelo controle e análise das variações dos custos, auxiliando para que sejam alcançados os resultados planejados, se destina a diversos níveis gerenciais, gerando informações pertinentes a administração, para a solução de problemas relacionados ao processo produtivo, em decorrência da necessidade do controle e da gestão de custos.

De acordo com Maher (200, p.38), "contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos." Dando suporte a administração, auxiliando-a na tomada de decisão.

A Contabilidade de Custo estuda os gastos feitos para se obter um bem que seja um produto, uma mercadoria ou um serviço. Tem como característica ser de caráter interno pois centra sua atenção nos agentes do processo produtivo buscando dados com informações que ajudem a definir como estão sendo utilizados os recursos das organizações, determinando o lucro da empresa, auxiliando o controle e ajuda às tomadas de decisões.

Segundo Martins (2003, p. 21) A Contabilidade de Custos é uma forma de resolver os problemas de mensuração monetária de uma empresa.

Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial.

Horngren, Foster e Datar (2000, p.2), explica que a contabilidade de custos "mensura, relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização. Ela fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a contabilidade financeira".

De acordo com Derbeck e Nagy (2001, p. 13), "a contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro".

Informações de custos constituem uma ferramenta gerencial relevante para a administração das empresas, auxiliam a utilização de fatores que determinam o comportamento dos custos possibilitando o planejamento e o controle das atividades da empresa no processo de tomada de decisão. Derberck e Nagy (2001, p. 13), relatam que "a contabilidade de custos fornece as informações que permitem à gerência alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis da operação".

Segundo Crepaldi (2011, p.2), " a contabilidade de custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e /ou serviços, a qual tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração".

Contudo, pode-se concluir que a Contabilidade de Custos centra sua atenção nos agentes do processo produtivo e se destina a diversos níveis gerenciais, dando suporte a administração auxiliando a tomada de decisão.

Mais para melhor entender sobre a Contabilidade de Custos vamos fazer uma descrição dos termos mais relevantes utilizados para realizar o registro e apuração dos custos para facilitar e auxiliar o processo. São denominados: a) Custos, b) Despesa, c) Gastos, d) Perda, e) Desembolso, f) Desperdício.

2.3.1 Custos

Custos é um sacrifício de um recurso para obtenção de um bem ou serviço, é aquele gasto necessário para a elaboração de outros produtos e serviços que estão relacionados diretamente com o setor de produção. Exemplo: Matéria-prima e mão de obra.

Martins (2003, p.25) observa que o custo é reconhecido como:

No momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplos: a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda.

Custos é a soma dos gastos incorridos para a aquisição de um bem ou prestação de serviço até a etapa dele ser comercializado. Os gastos decorridos antes do bem ficar pronto para a venda, ou seja, durante a sua elaboração são considerados custos de produção, entretanto os gastos que decorrer após sua elaboração não será considerado custos e sim despesas de vendas.

2.3.2 Despesa

Despesa é tudo o que é consumido no processo produtivo ou na prestação de serviço de forma direta ou indireta para obtenção de receitas, são gastos relacionados à área administrativa como um todo, são reconhecidas no momento em que ocorre o fato gerador, ou seja, quando são consumidos, por exemplo: Aluguel e material de escritório.

Ferreira Stark (2007, p.24 apud Patricia Soares, p.29) complementa que as despesas

São itens que reduzem o patrimônio líquido e têm a característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas. Sendo assim, pode-se dizer que a despesa é o dispêndio ocorrido fora da área de produção de um bem ou serviço.

De acordo com Oliveira e Perez Jr. (2007, p.20), as despesas "são gastos ocorridos nas áreas administrativas, financeiras e comerciais, ou seja, fora da fábrica, com o objetivo de gerar receitas ou manter a atividade geradora de receitas".

As despesas são bens consumidos para auferir receitas, não estão associadas ao processo produtivo, estão relacionadas a gastos administrativos, todas as despesas são gastos, mais nem todos os gastos incorridos pela empresa são despesas. As despesas diminuem o patrimônio líquido da entidade.

2.3.3 Gasto

Gasto é um dispêndio financeiro arcado pela entidade, um compromisso financeiro que ela assume para obter um produto ou serviço, um sacrifício econômico, pois acarreta um desembolso de recursos, é representado por entrega ou promessa de entrega de ativos.

Gasto é o valor arcado pela entidade, é a contrapartida necessária à obtenção de um bem ou serviço. Na compra à vista de bens, o gasto corresponde à redução do ativo, em virtude do pagamento. Na compra a prazo de bens, o gasto representa o aumento do passivo, em razão da obrigação assumida (FERREIRA, 2007, p.15).

Segundo Martins (2003, p.24) gasto é a "compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)".

O conceito de gasto aplica-se a todos os produtos e serviços adquiridos em todos os setores da entidade, desde a administração até a produção, só existindo o gasto no ato do reconhecimento da dívida adquirida dos ativos. Exemplo: Compra de matéria prima.

De acordo com Berti (2006, p.20), "somente é considerado gasto no momento que existe o reconhecimento contábil da dívida ou da redução do ativo dado em pagamento".

Contudo, pode-se concluir que gasto é a entrega ou promessa de entrega de ativos, é a contrapartida para a obtenção de um bem ou prestação de serviço adquirido em todos os setores da entidade, seu reconhecimento contábil ocorre no momento de seu pagamento.

2.3.4 *Perda*

Perdas são ações involuntárias e anormais que acontecem durante os processos organizacionais decorrentes de fatos não previstos. Não se confunde com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade, não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita, não representam sacrifícios normais ou derivados de forma voluntária das atividades destinadas a obtenção da receita.

Corresponde a um gasto não intencional que acontece quando produtos ou serviços são consumidos de forma anormal ou involuntária, conseqüente de ações não programadas ou fatos não prognosticados, deve ser reconhecida no resultado como uma despesa que não representa sacrifícios normais ou voluntários relacionados a atividades operacionais da empresa. Exemplo: Inundações.

As ocorrências fortuitas, ocasionais, indesejadas ou involuntárias no ambiente das operações de uma empresa. Assim, o valor relacionado com a deterioração anormal de ativos causados por incêndios ou inundações, os furtos de mercadorias ou matérias-primas, o corte equivocado de uma peça

(tomando-a imprestável para uso ou reaproveitamento), entre outras possibilidades, são classificáveis como perdas, pois não fazem parte da normalidade das operações da entidade (WERNKE, 2005, p.3).

As perdas não podem ser consideradas como custos nem despesas, pois ocorrem de forma anormal e involuntária, podendo ser vista de duas formas. Perdas normais que são aqueles restos decorrentes da atividade desenvolvida na empresa, devendo englobar o custo do produto fabricado, e as perdas anormais que são aquelas não previstas e contabilizadas diretamente no resultado do período.

2.3.5 Desembolso

Desembolso é a iniciativa de pagamento resultante da aquisição de bem ou serviço prestado, é a saída de recursos que se refere ao pagamento correspondente a obtenção de bens ou de serviços utilizados pela organização. Pode ocorrer antes, durante ou depois da data do seu recebimento ou prestação.

Segundo Martins (2003, p.25), desembolso “é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante, ou após a entrada da utilidade comprada [...]”.

Desembolso é a saída de dinheiro do caixa ou banco para pagamento antecipado, a vista ou a prazo de um bem ou serviço utilizados pela organização, independente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido.

2.3.6 Desperdício

Desperdício é um dispêndio de recursos, de tempo e dinheiro aos produtos ou serviços que acontece no processo da atividade pelo fato de que não houve um melhor aproveitamento dos recursos da organização, são gastos que não agregam valor ao produto e que são classificados como custo ou despesa da entidade.

Segundo Wernke (2005, p.4), desperdícios são “os gastos relacionados com atividades que não agregam valor, do ponto de vista do cliente, que implicam dispêndio de tempo e dinheiro desnecessários aos produtos (ou serviços)”.

Bornia (1995) afirma que os desperdícios não só não adicionam valor aos produtos como também são desnecessários ao trabalho efetivo, os custos e as despesas são utilizados de forma não eficiente. Exemplo: a produção de itens defeituosos, a movimentação desnecessária, a inspeção de qualidade, capacidade ociosa, etc.

Oliveira e Perez Jr. (2007, p.23) definem desperdícios como "gastos incorridos no processo produtivo ou de geração de receitas e que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade de bens, serviços ou receitas geradas".

Classificados como custos ou despesas, desperdício são aqueles gastos decorrentes do trabalho não eficiente, desnecessários aos produtos, que não agregam valor e causam dispêndios de recursos, de tempo e dinheiro para as organizações.

2.4 Classificação dos Custos

Os Custos são gastos efetuados para se fabricar produtos ou prestar serviços, são tradicionalmente classificados de acordo com as suas características, podendo ele ser classificado quanto a sua apropriação como sendo Custos Diretos e Custos Indiretos ou com relação ao seu volume de produção como sendo Custos Fixos ou Custos Variáveis.

2.4.1 Custos Diretos

Os Custos Diretos são gastos que pela sua natureza são apropriados diretamente aos produtos elaborados, pelo fato de que é possível de forma objetiva e direta a sua identificação e mensuração do quanto se foi consumido para o produto ser produzido.

De acordo com Leone (2000, p.49), os custos diretos "são os custos que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. São os custos diretamente identificados a seus portadores". Considera a alocação de todos os custos aos produtos sem há a necessidade de rateio dos custos indiretos.

Segundo Wernke (2005, p.7), os custos diretos "são os gastos fácil ou diretamente atribuíveis a cada produto fabricado no período. São aqueles custos que podem ser identificados com facilidade como apropriáveis a este ou àquele item produzido."

De acordo com Ribeiro (1999, *apud Oliveira* 2009, p.26).

Custos Diretos compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente ao produto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos.

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p.20), custos diretos "são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo)".

Os custos diretos constituem todos aqueles elementos de custo individualizáveis, com respeito ao produto ou serviço sendo sua principal característica a objetividade de sua identificação sem a necessidade de usos de rateio. Exemplo: mão-de-obra direta, matéria-prima. Os "custos diretos são apropriados aos produtos sem que seja necessário fazer rateios e não oferecem dúvidas quanto a serem atribuíveis a este ou àquele produto" (BOMFIM & PASSARELLI 2006, p.53).

Os custos diretos são aqueles alocados diretamente aos produtos elaborados, constituindo todos os elementos de custos individualizáveis, são facilmente identificados de maneira economicamente viável sem a necessidade do uso de rateio, é mensurado de forma objetiva e direta.

2.4.2 Custos Indiretos

Os Custos Indiretos são os gastos que complementam a atividade mais que não estão diretamente ligados a produção, que englobam os itens de custos em que há dificuldade de identificá-los aos produtos elaborados, sendo alocados fazendo-se necessário o uso de cálculos ou estimativas para serem apropriados aos produtos através de um método de alocação denominado rateio.

Segundo Crepaldi (2004, p.91) os custos indiretos "são os que não podemos identificar diretamente com os produtos e necessitamos de rateios para fazer a apropriação. É todo custo que não está vinculado diretamente ao produto, mas ao processo produtivo".

Na percepção de Horngren, Foster e Datar (2000, p.20), os custos indiretos são

Os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo, mas não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo). Os custos indiretos são alocados ao objeto de custo através de um método de alocação de custo denominado rateio.

A alocação dos custos indiretos é mais complicada que a dos custos diretos, pois os custos indiretos estão relacionados ao objeto de custeio, sendo eles apropriados aos produtos através de rateio, não podendo assim serem alocados de forma objetiva.

De acordo com Megliorini (2001, p.62):

A dificuldade que encontramos para alocar custos indiretos reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se o critério adotado não for bem consistente, o resultado de custos ficará por certo deficiente para atender aos fins a que se propões.

Martins (2009, p.49) fundamenta que os custos "indiretos precisam de esquemas especiais para alocação, tais como bases de rateio, estimativas etc.". Para obtenção de um resultado da alocação dos custos indiretos. Exemplo: mão-de-obra indireta, rateada por horas/homem da mão de obra direta.

Martins (2003, p. 79) ainda afirma que todos os custos indiretos:

Só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc. Todas essas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores.

Os custos indiretos são aqueles que não estão ligados diretamente aos produtos mais sim ao processo produtivo, fazendo-se necessário a utilização de rateio para serem alocados aos produtos, não são facilmente identificados sendo difíceis de mensura-os.

2.4.3 Custos Fixos

Os Custos Fixos são aqueles que não sofrem alteração em caso de aumento ou diminuição da produção, permanecendo constantes, independentemente da quantidade produzida no período, não sofrem variação caso o volume de produção aumente ou diminua, são custos cujo valor não varia de acordo com o nível de produção. Para Wernke (2005, p. 8):

Custos Fixos são aqueles cujos valores totais tendem a permanecer constantes ("fixos") mesmo havendo alterações no nível de atividades operacionais do período. São os custos que têm seu montante fixado independentemente de oscilações na atividade fabril, não possuindo qualquer vinculação com o aumento ou redução do número de unidades produzidas no mês. Mesmo que a quantidade de peças, quilos, metros, unidades ou litros produzidos seja maior ou menor, tais custos terão o mesmo valor no final do período.

Martins (2009, p. 50) afirma que: "custos fixos são os que num período têm seu montante fixado independente de aumentos ou diminuições do volume produzido na atividade". Com esse fundamento observa-se que os custos fixos não têm seu montante definido igual ao volume de produção.

Hongren, Foster e Datar (2000, p.21) dizem que "custo fixo é um custo que não se altera em montante, apesar de alterações num direcionador de custo".

Custos Fixos são aqueles cujo total não depende proporcionalmente ao volume produzido, pois qualquer que seja a quantidade produzida, seus valores não irão modificar, exemplos: aluguel, imposto predial, salários de funcionários, (CREPALDI, 2009).

Segundo Padoveze (2006, p.54), "um custo é considerado fixo quando o seu valor não se altera com as mudanças, para mais ou para menos, do volume produzido vendido dos produtos finais". Os custos fixos permanecem constantes mediante todas as fases de produção, seja qual for a quantidade produzida. A Figura 1 ilustra a representação dos custos fixos.

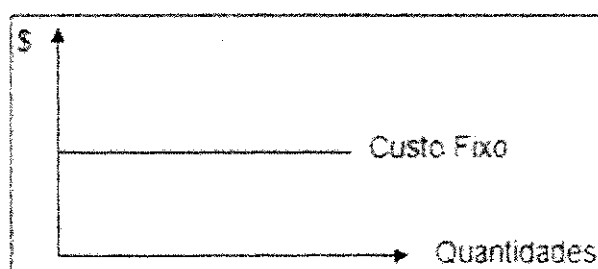


Figura 1 - Custos Fixos

Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.29)

DUBOIS; KULPA (SOUZA, 2006, p.29) afirma que qualquer que seja o volume produzido pela empresa, sempre os custos fixos não apresentarão variação.

Contudo, os custos fixos são aqueles que não variam de acordo com a produção, mantendo seu montante fixado independente de oscilações nas atividades operacionais, seus valores totais se mantêm fixos.

2.4.4 Custos Variáveis

Os Custos Variáveis são aqueles que possuem relação direta com o volume de produção e que variam de acordo com o nível, seu valor se altera em função da quantidade produzida.

Maher (2001, p.75) fundamenta: "custos variáveis são aqueles que se alteram na proporção direta da alteração no volume dentro de um intervalo relevante de atividade". Wernke (2005, p.8) afirma que:

Os custos variáveis são os gastos cujo total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de produção: quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período, isto é, o valor total dos valores consumidos ou aplicados na produção tem seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa.

Horngrén, Foster e Datar (2000, p.21) afirmam que custo variável "é um custo que se altera em montante em proporções às alterações num direcionador de custo".

De acordo com Warren, Reeve e Fess (2008, p. 92-93), "custos variáveis são custos que variam no total proporcionalmente às mudanças no nível de atividade e os custos fixos são os custos que permanecem os mesmos, em termos monetários, quando o nível de atividade muda". A Figura 2 ilustra a representação dos custos variáveis.

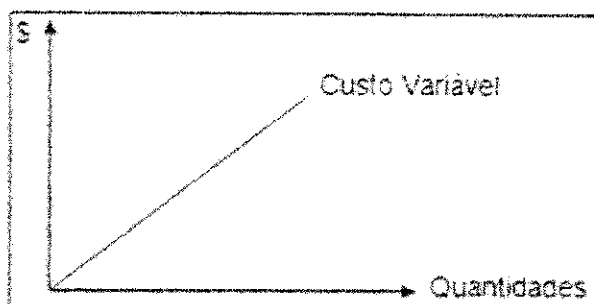


Figura 2 – Custos variáveis
Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.30)

Conforme a Figura 2, “observa-se que, na medida em que as quantidades forem aumentando, os custos variáveis também irão crescendo, de maneira diretamente proporcional ao volume de produção.” (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p.30).

Desse modo pode-se afirmar que os custos variáveis são os gastos relacionados a produção e que se alteram proporcionalmente ao volume produzido, seu valor varia de acordo com a quantidade produzida, quanto maior o volume de produção maior vai ser os custos variáveis.

2.5 Sistemas de gestão de custos e métodos de custeio

2.5.1 Sistemas de gestão de custos

A introdução de novas tecnologias vem cada vez mais ocasionando transformações que tornam o mercado mais competitivo, com isso as empresas tem se tornado cada vez mais dinâmicas e seus gestores com a necessidade cada vez maior de informações que os auxiliem na tomada de decisão. A implantação de um sistema de custos pode ajudar os gestores dando-lhes suporte no auxílio ao controle e à tomada de decisão, garantido assim sua permanência no mercado.

A escolha de um sistema de gestão de custos para uma organização vai depender das necessidades da empresa de forma individual a partir da necessidade de cada uma. Segundo Martins (2009), a implantação de um sistema de custeio precisa ocorrer de forma gradativa e não é simples, precisando levar em consideração vários aspectos, dentre eles, o custo-benefício.

De acordo com Borna (2010, p. 12):

O ambiente concorrencial onde as empresas encontram-se inseridas está em contínua mudança, modificando constantemente a quantidade e a qualidade das informações demandadas pelas empresas. Os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxílio ao controle e à tomada de decisão.

Segundo Martins (2003, p.21) "devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial".

Segundo Borna (2010, p.30) a análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista. Primeiro, podemos ver se o tipo de informação gerada é adequado às necessidades da empresa e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas. Essa discussão está estreitamente relacionada com os objetivos do sistema, pois a relevância das informações depende de sua finalidade. Sobre esse enfoque, a análise do sistema será denominada de princípio de custeio.

O autor (*OP CIT, 2010*) a outra visão diz respeito à parte operacional do sistema de custos, ou seja, a como os dados são processados para obtenção das informações. A expressão método de custeio será empregada para se referir ao sistema encarado sob esse prisma.

Contudo, pode-se concluir que o sistema de custeio é um conjunto de métodos e técnicas utilizadas por uma organização para atribuir ao produto ou serviço, todos os custos a ele relacionados no processo de produtivo ajudando a gerência no auxílio ao controle e a tomada de decisão.

2.5.2 Métodos de custeio

Métodos de custeio são formas de apuração dos custos dos bens, mercadorias ou serviços de instituições públicas ou privadas. Uma das dificuldades dos administradores está associada a alocação dos custos indiretos, que envolvem aspectos subjetivos, uma vez que os custos diretos são facilmente alocados, os métodos de custeio tradicionais utilizam-se de bases de rateio.

Segundo Crepaldi (2011, p. 81):

O custeio representa um elemento essencial das atividades de contabilidade gerencial de uma empresa. O custo trata de estabelecer as despesas usadas por um produto, um grupo de produtos, uma atividade específica ou um conjunto de atividades da empresa.

Os métodos de custeio são responsáveis por alocar os custos aos produtos, estando relacionados precisamente a forma de como fazer a alocação dos custos. Segundo Eller (2000, p. 79), “os métodos de custeio tem como função determinar o modo de como será atribuído custo aos produtos”.

Os métodos de custeio são ferramentas importantes para as organizações, sendo eles fundamentais para a sua sobrevivência, eles tem a finalidade de informar as organizações sobre seus custos.

Segundo FARIA & COSTA (2005, p. 237).

Os métodos de custeio estão relacionados à forma de atribuição dos custos aos produtos/serviços ou outros objetos, tais como: clientes, regiões, canais de distribuição etc. São adotados visando a orientar a tomada de decisões na escolha da melhor alternativa para a solução de um problema, e se necessário, efetivar ações corretivas, em caso de resultados não planejados.

A escolha do método de custeio vai depender do objetivo que se quer atingir, os métodos de custeio possuem um único objetivo tendo uma sistemática diferente de apuração de custos que é determinar os custos dos produtos e serviços.

Dubois, Kulpa & Souza (2006, p.124) explicam que “os métodos procuram atribuir os gastos apresentados pela organização para cada um dos bens ou serviços produzidos”.

Os métodos de custeio são procedimentos utilizados para fazer a alocação dos custos dos produtos ou serviços. Os principais métodos de custeios apontados pela maioria da literatura referente ao tema são: Custeio por Absorção; Custeio Variável, Custeio Pleno e Custeio Baseado em Atividades (ABC).

2.5.2.1 *Custeio por Absorção*

O custeio por absorção consiste na apuração de todos os custos de operação dos bens produzidos ou dos serviços prestados, tanto os custos diretos quanto os indiretos sejam eles fixos ou variáveis, todos os custos envolvidos no processo produtivo são incorporados aos produtos. É reconhecido como custo do produto somente os gastos diretamente a ele

relacionados, os custos referentes à produção, sendo preciso fazer a diferença entre custos e despesas, pois os custos serão ativados no estoque, enquanto as despesas serão levadas direto para o resultado do período.

De acordo com Crepaldi (2011, p. 82) a distinção principal no custeio por absorção

É entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idêntico tratamento. Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos estarão ativados nos estoques desses produtos.

Todos os custos de produção são apropriados ao estoque dos produtos fabricados. Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p.211), o custeio por absorção é “o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis”.

Para Garrison (2011, p.228), o custeio por absorção discorre todos os custos de produção como custos de produtos, ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos dentro do ciclo operacional, independentemente de serem variáveis ou fixos. O custo de uma unidade de um produto, no método de custeio por absorção, consiste em matéria-prima, mão-de-obra direta e custos gerais de produção tanto variáveis quanto fixos. Portanto, o custeio por absorção utiliza uma parte do custo geral fixo e de produção a cada unidade do produto, juntamente com os gastos gerais variáveis.

Custeio por absorção é um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção. Logo, um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção. Assim, cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo Custo dos Produtos Vendidos ou pelos Estoques Finais, (VICECONTI & NEVES, 2000, p.33).

Todos os custos de produção são apropriados ao estoque dos produtos fabricados. Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p.211), o custeio por absorção é “o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis”.

No custeio por absorção cada produto fabricado ou serviço prestado absorve uma parcela dos custos diretos e indiretos independente de como serem eles classificados, todos serão apropriados aos produtos. Para Martins (2009, p.37), o “custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados”.

A figura 3 apresenta um quadro resumo sobre o custeio por absorção.

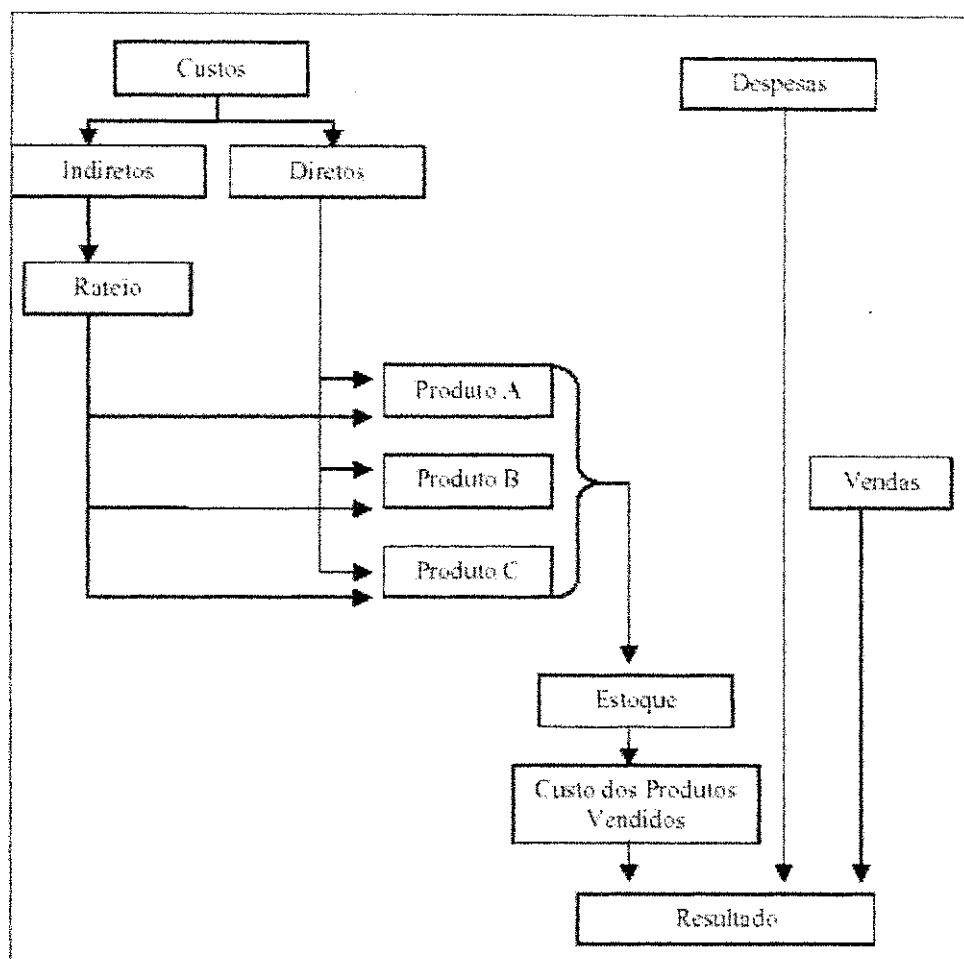


Figura 3 - Custo por absorção – esquema básico
 Fonte: Martins (2009, p.57).

Conforme a Figura 3, Martins (2009) mostra a apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados. As despesas sempre serão debitadas, automaticamente, ao resultado do período em que ocorreram.

Crepaldi (2011, p.81) afirma que o custeio por absorção “é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal [...]”.

A figura 4 explana sobre esse sistema de custeamento para a prestação de serviços.

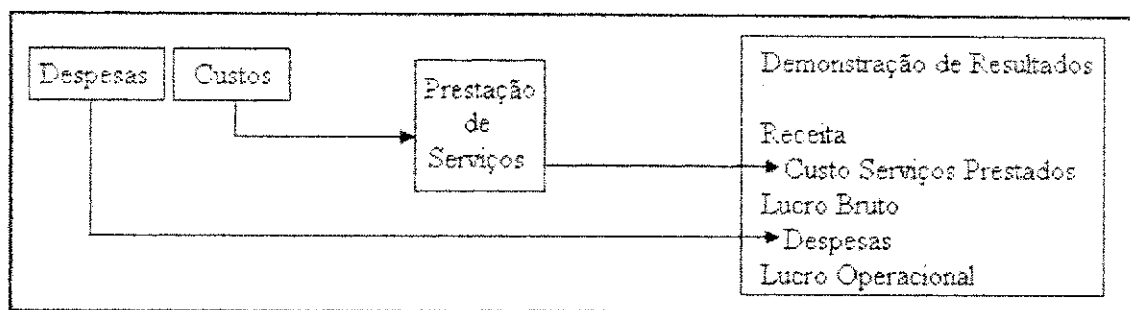


Figura 4 - Custeio por Absorção em Empresas Prestadoras de Serviços
 Fonte: Martins (2003, p. 38).

Conforme a Figura 4, Martins (2003) explica que o método de custeio por absorção na prestação de serviço apura o valor dos custos dos serviços, tomando como base todos os custos da produção, visando agregar todos os custos de produção em cada uma de suas fases de maneira coerente.

Assim, conclui-se que o custeio por absorção é aquele que absorve todos os custos de produção, independente de como eles sejam classificados, tanto os custos diretos quanto os custos indiretos, sejam eles fixos ou variáveis são atribuídos aos produtos dentro do ciclo operacional, onde os custos serão ativados no estoque e as despesas levadas para o resultado do período.

2.5.2.2 Custeio Variável

Segundo Martins (2009, p.216), o custeio direto ou variável é aquele em que “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Viceconti (2000, p.143) define custeio variável como:

É um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custos de produção e sim como despesas, sendo encerradas diretamente contra o resultado do período.

O custeio variável baseia-se na variedade a qual cada custo alocado no processo produtivo leva em consideração o volume de produção. É bastante útil para fins gerenciais, pois

propicia importantes informações para administração, porém não é aceito pela Legislação por ferir os Princípios de contabilidade em especial ao princípio da prudência, levando os custos fixos dos produtos, ainda não vendidos, para o resultado. Para Megliorini (2001, p.137) "este método permite aos administradores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões".

De acordo com Crepaldi, (2011, p. 116), no que consiste o custeio variável:

O custeio variável (também conhecido como custeio direto) é um tipo de custeio que consiste em considerar como custos de produção do período apenas os Custos Variáveis incorridos. Os Custos Fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como *custo de produção* e sim como *despesas*, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

No método de custeio variável é comprovado pela margem de contribuição dos produtos, que mostra o quanto cada produto contribui para geração do resultado. A margem de contribuição é a relação entre custo, volume e lucro. Crepaldi (2004, p.231) define que Margem de Contribuição é "um conceito de extrema importância para o custeio variável e para a tomada de decisões gerenciais. Em termos de produto, a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis".

Wernke (2005, p.89) explica que pela concepção do custeio variável:

Somente devem ser apropriados aos produtos ou serviços os gastos a eles associados (normalmente classificáveis como custos diretos ou custos variáveis e despesas variáveis). Assim, os demais gastos necessários para manter a estrutura produtiva (em geral considerados custos indiretos, custos fixos ou despesas fixas) não devem ser considerados quanto ao custeamento dos produtos ou dos serviços prestados.

Crepaldi (2011, p.118) afirma que "esse sistema não atende aos princípios fundamentais de contabilidade e não é aceito pelas autoridades fiscais; sua utilização é limitada à contabilidade para efeitos internos da empresa".

Verifica-se que o custeio variável é aquele que leva em consideração o volume de produção, sendo considerado como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos, os custos fixos são considerados como despesas, é bastante útil para fins gerenciais, porém não é aceito pela Legislação por ferir os Princípios de contabilidade.

2.5.2.3 Custeio Pleno (RKW)

De acordo com Martins (2003, p.220), o Custeio RKW consiste no rateio não só dos custos de produção como também se apropria de todas as despesas da empresa, até mesmo as despesas financeiras, a todos os produtos, tudo baseado na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa, para depois proceder às várias séries de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas recaiam exclusivamente sobre os produtos.

Uma forma de alocação de custos e despesas é o RKW, sistema alemão de custeamento que consiste no rateio não só dos custos de produção, como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos, podendo chegar ao custo de produzir e vender, adicionando o lucro desejável, tudo com base na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para depois se ir procedendo a às várias séries de rateio de forma que, ao final do processo, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos. (CREPALDI, 2011, p. 262).

Segundo Bornia (2009) esse método de custeio trabalha apenas os custos indiretos. A sua principal característica é a divisão da organização em centros de custos, isto é, os custos são apropriados aos centros, por meio de bases e distribuição e, depois, repassados aos produtos por unidades de trabalho. O autor complementa ainda que os centros sejam delimitados considerando o organograma da empresa, a localização, as responsabilidades e a homogeneidade das atividades.

De acordo com Martins (2003, p.220), o Custeio RKW consiste no rateio não só dos custos de produção como também se apropria de todas as despesas da empresa, até mesmo as despesas financeiras, a todos os produtos, tudo baseado na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa, para depois proceder às várias séries de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas recaiam exclusivamente sobre os produtos.

Para Bornia (2002, p.101) a característica principal desse Método é a divisão da organização em centros de custos, onde os custos são alocados por meio de bases de distribuição e, depois, repassados aos produtos por unidades de trabalho.

Segundo Crepaldi (2011, p.264) o principal mérito do método de custeio RKW é o fato de serem levados em conta todos os gastos ocorridos em uma organização, sem exceções. Isso resulta numa informação de custos unitários completa e conservadora.

O método de custeio RKW é apresentado através da criação de centro de custos, é o método de custeio que apropria todos os custos e despesas aos produtos e serviços, e que aloca também as despesas financeiras, seu uso está voltado para questões gerenciais e ligados a formação do preço.

2.5.2.4 *Custeio Baseado em Atividades (ABC)*

Com o crescimento do mercado e a constante modificação no ambiente onde as empresas estão inseridas, cada vez mais a competitividade vem aumentando, surgindo a necessidade de uma ferramenta que auxilie os gestores para que este possa garantir a sobrevivência da empresa no mercado.

Hoje em dia é cada vez maior o uso de tecnologias avançadas para se produzir um produto ou serviço, os processos de produção passaram por modificações estando eles cada vez mais complexos e modernos para assegurar a eficiência operacional e para atender as novas necessidades das empresas, o custeio ABC é o método mais adequado, pois este integra de maneira fidedigna todas as variações de custos alocadas aos produtos ou serviços.

De acordo com BORNIA, (2010, p. 111):

Para superar as deficiências dos sistemas tradicionais, foi criado um sistema de custos de duas fases: primeiramente os custos são alocados nas várias atividades da empresa para, a seguir, serem transferidos aos produtos por bases que representem as relações entre as atividades e os custos decorrentes.

Para Nakagawa (2007, p. 29): "o ABC é um novo método de análise de custos, que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos 'diretamente identificáveis' com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços".

Bornia (2002, p.122) explica a sistemática do ABC assim:

O custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento destas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com

elas, e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso.

O ABC é o método de custeio que mais se adéqua a mensuração dos custos, ele rastreia as atividades, fazendo uma análise mais rigorosa. Devido a sua complexidade torna-se superior aos demais, pois este diminui o subjetivismo e arbitrariedade que acontecem com os demais métodos de custeio.

O ABC surgiu como forma de suprir a necessidade de maiores informações sobre os custos das empresas, ele constitui uma ferramenta tanto para a gestão de custos quanto para o auxílio na tomada de decisão, considerado o método de custeio que gera o maior número de informações sobre custos, proporcionando uma ampla visão de processo devido ao detalhamento das atividades.

O sistema de custeio baseado em atividades ABC determina os custos associados de cada produto ou serviço elaborado, reduzindo as distorções causadas pela arbitrariedade, centra os desembolsos consumidos pelas empresas nas atividades e não por seus produtos.

Segundo Eldenburg, Leslie (2007, p. 262):

O sistema de custeio baseado em atividades (ABC) atribui os custos indiretos às atividades específicas realizadas num processo de fabricação de um produto ou serviço. Ele tenta identificar de forma mais exata os custos aos produtos e a outros objetos de custeio.

Para Martins (2003, p.87), "o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos".

O método ABC tem seu foco voltado para a alocação dos custos pelas atividades realizadas na organização, os custos são apropriados aos produtos proporcionalmente às atividades desenvolvidas para a sua elaboração, rastreando todas as atividades relevantes de cada setor da organização, possibilitando assim uma melhor visualização dos custos por meio das atividades desenvolvidas, identificando as atividades que não agregam valor, podendo assim reduzir os custos sem comprometer a produtividade e garantir informações mais precisas no processo decisório.

O método ABC se diferencia dos outros métodos tradicionais devido à forma como aloca os custos aos produtos, rastreando todas as atividades relevantes de cada setor da organização, alocando os custos às atividades para então distribuí-los aos produtos, sendo necessário identificar direcionadores de custos que reflitam as atividades de produção.

Martins (2003, p. 96) define o direcionador de custo como:

O fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos. Para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser fator que determina ou influencia a maneira como os produtos "consomem" (utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.

Na organização, de acordo com a quantidade de atividades executadas, os direcionadores de custos variam de organização para organização, sendo a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.

2.5.3 Aspectos operacionais do ABC

2.5.3.1 Objetivos do ABC

O método de custeio baseado em atividades "ABC", contribui para a redução dos custos, identificando de maneira mais clara as atividades com maiores custos, reduzindo os desperdícios, melhorando a administração destes, propiciando um entendimento mais específico do processo.

O ABC avalia de maneira mais exata as atividades desenvolvidas em uma organização, permitindo assim que ela tenha um maior controle dos seus custos, tendo como objetivo criar informações pertinentes que auxiliem os gestores na tomada de decisão. Segundo Nakagawa (2007, p. 30), "o ABC tem como objetivo facilitar a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa, a fim de que estes, paralelamente à otimização de lucros para os investidores, busquem também a otimização do valor dos produtos para os clientes".

De acordo com Crepaldi (2011, p.234) o objetivo do ABC é reduzir o custo pela eliminação dos desperdícios, por meio da redução dos geradores de custos que não agregam valor, ou seja, evitar os fatores que causam consumo de atividades desnecessárias. Crepaldi (OP CIT) ainda complementa que o ABC busca:

- Diminuir o desperdício e aumentar a produtividade;
- Tornar a empresa mais organizada;
- Reduzir os custos sem queda na produção;
- Implementar o programa de qualidade total sem impacto na linha operacional;
- Implementar um sistema de pagamento por desempenho; e

- Elaborar um orçamento baseado no desempenho.

O objetivo do ABC é procurar, amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio e criar informações com a maior fidelidade e clareza possível das operações de uma entidade, de modo a informar os gestores o consumo de recursos de seus processos para auxiliá-los na tomada de decisão, visando melhorar a competitividade da empresa.

2.5.3.2 *Etapas para implantação do ABC*

Para a implantação de um método de custeio é importante que os gestores estudem as necessidades reais das empresas, para assim conseguirem atender seus objetivos a qual foi proposto a implantação de um método de custeio, pois o conhecimento de como as atividades da empresa estão consumindo seus recursos são de fundamental importância para seu desenho e implementação.

Segundo Bornia (2010, p. 114), podemos simplificarmente, fixar quatro fases para o cálculo dos custos dos produtos pelo ABC:

1. Mapeamento das atividades;
2. Distribuição dos custos às atividades;
3. Distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas;
4. Distribuição dos custos dos produtos;

Segundo Garrison (2010, p. 263), mapeamento das atividades "a primeira etapa importante da implantação de um sistema ABC consiste na identificação das atividades que formarão a base do sistema". Considerada a mais importante, essa primeira etapa para que ela seja eficaz as atividades devem ser a mais detalhada possível.

De acordo com Crepaldi (2011, p.237) quanto à atribuição dos custos as atividades "o custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la". Nessa segunda etapa o ABC utiliza os direcionadores de custos levando em consideração a relação das atividades desenvolvidas e os recursos por elas consumidos.

Para Bornia (2010, p.116) quanto à distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas "considerada que a atividade é mais detalhada do que o centro de custos, muitos custos diretos em relação aos centros são indiretos em relação às atividades". Nessa

terceira etapa deve-se contemplar o montante em que as atividades indiretas são alocadas com seus custos diretamente aos produtos.

Segundo Nakagawa (2008, p.81) distribuição dos custos dos produtos “separar os departamentos das áreas de suporte por suas principais funções, sendo que estas deverão ter um custo significativo e serem direcionadas por diferentes atividades”.

Segundo Crepaldi (2011, p. 239), “O estudo acerca das atividades poderá facilitar a identificação do nível de detalhamento que se busca na implantação do sistema ABC”.

A principal função de uma atividade é transformar recursos em produtos ou serviços, e o ABC faz o rastreamento das atividades mais relevantes da empresa, identificando as atividades que consomem mais e menos recursos na produção de um produto ou serviço.

Por fim, o ABC faz uso da análise do fator gerador de custo, destacando a relação causa-efeito-custo, para melhor apropriação destes, utilizando os direcionadores de custos para atribuir os custos das atividades aos produtos ou serviços, com o objetivo de encontrar os fatores que determinam os custos com a finalidade de distribuí-los corretamente.

2.5.3.3 *Vantagens do ABC*

De acordo com Borna (2010, p. 120), “o uso do ABC pode melhorar o gerenciamento da empresa e não apenas melhorar o sistema de custos.” O ABC, pode ser implantado com maior ou menor grau de detalhamento, dependendo das reais necessidades de informações gerenciais para o gestor, o que está inteiramente ligado ao ramo de atividade e porte da instituição.

Segundo Eller (2000, p. 85), as principais vantagens e desvantagens do ABC são:

- Com os atributos revelados pela análise das atividades, permite a identificação de detalhes importantes que antes estavam obscuros;
- Como elemento da contabilidade estratégica de custo/gerencial descortina uma visão de negócios, processos, atividades, que são de interesse direto e imediato para a competitividade da empresa;
- Permite uma melhoria nas decisões gerenciais, pois se deixa de ter produtos “subcusteados” ou “supercusteados”;
- Permite ações de melhoria contínua das tarefas para a redução de custos do overhead;
- Facilita a determinação de custos que agregam ou não valor ao produto;
- É capaz de identificar e apresentar soluções aos possíveis gargalos;

- Inova o critério de rateio, principalmente aos custos indiretos, evitando as distorções encontradas nos métodos tradicionais.

O método de custeio ABC é uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisão. Sua aplicabilidade visa permitir maiores ganhos de informação e clareza quanto aos custos reais dos produtos, serviços ou processos de negócio de uma organização auxiliando os gestores na tomada de decisão.

2.5.3.4 Desvantagens do ABC

De acordo com Eller (2000, p. 85) as principais desvantagens podem ser relacionadas como:

- Algumas informações não poderão ser tomadas com base nas informações desse critério;
- Controle dificultado com empresas que possuem grande número de atividades;
- Análise comparativa restrita;
- Sistema ABC é dispendioso;
- Por causa das inúmeras atividades em que as operações são subdivididas, as áreas de responsabilidade quase inexistem;
- Possui dificuldade prática quanto ao conceito de atividade.

Nenhum método de custeio tem a capacidade de resolver todos os problemas das organizações, contudo, as desvantagens encontradas na implantação do ABC podem ser superadas sendo respeitadas as características e se entenda os reais objetivos da empresa, para que, as informações geradas por esse método de custeio proporcionem uma gestão eficiente e eficaz dos custos.

2.5.4 Aplicação do ABC na prestação de serviços

O setor de serviços vem mostrando maior crescimento econômico. De acordo com Fitzsimmons (2000, *apud Manuad e Pamplona, 2002, p. 9*), a economia deixou de ser, predominantemente, baseada na manufatura para ser, predominantemente, baseada em

serviços. Os serviços passaram a ser fundamentais para que a economia se mantenha sadia e funcional, sendo a força vital para a atual mudança rumo à economia globalizada.

De acordo com Dal'Bó (2009 *apud* ANDRADE, 2010, p. 31).

A prestação de serviços é um dos setores que mais crescem e tendem a continuar crescendo no Brasil e devido à globalização, acaba existindo uma forte competitividade no setor empresarial, fazendo com que as empresas estejam em constante transformação, em evolução, tendo controle de suas ações, de sua maneira de agir e principalmente de sua maneira de gastar.

Segundo Riccio, Robles Junior e Gouveia, (1997, *apud* MORGAN & ROSA, 2006), afirmam que na maioria dos países, as empresas de serviço representam a maior parcela do PIB. Esses autores defendem ainda que a área de serviços é a que mais cresce e que é esta a tendência para os próximos anos. Além disso, esse setor pode ser considerado como uma forma de viabilizar as atividades dos outros setores. Por esse motivo, até mesmo dentro da indústria, o setor de serviços torna-se peça chave, ampliando a sua participação na economia.

Para Kotler (1996 *apud* Manoad e Pamplona 2002, p.10), "serviço é qualquer atividade ou benefício que uma parte possa oferecer à outra que seja essencialmente intangível e que não resulte em propriedade de alguma coisa. Sua produção pode ou não estar ligada a um produto físico".

É importante conhecer a diferença entre gerir serviço de gerir produtos, as características identificadas na prestação de serviço em relação a produção de bens, segundo Manoad e Pamplona (2002, p. 10) são identificadas como:

- **Intangibilidade:** os serviços, de acordo com Gianesi e Corrêa (1994), são experiências que o cliente vivencia enquanto que os produtos são coisas que podem ser possuídas. Para Fitzsimmons (2000) serviços são idéias e conceitos; produtos são objetos. Os serviços são abstratos, os produtos concretos. Os serviços são de difícil padronização, o que torna a gestão do processo mais complexa.
- **Necessidade da presença do cliente:** é o cliente que inicia o serviço através de sua solicitação, dizendo o que quer, para quando quer e como quer. Nas organizações de serviço o elemento humano é fundamental para a eficiência das operações e a mão-deobra é, freqüentemente, o recurso determinante da *eficácia* da organização.
- **Produção e consumo simultâneos de serviços:** geralmente, não há uma etapa entre a produção de um serviço e seu consumo por parte do cliente. Os serviços são criados e consumidos simultaneamente e, portanto, não podem ser estocados. Como os serviços não podem ser estocados, para Gianesi e Corrêa (1994), a capacidade produtiva colocada disponível e que não seja utilizada (pela falta de demanda), será perdida para sempre.

Observado um crescimento no setor de empresas prestadoras de serviços, tendo exercido importante papel no desempenho de outros setores da economia. E com a expansão do mercado e o desenvolvimento no setor de prestação de serviços, as empresas precisam aperfeiçoar seus sistemas para obterem informações cada vez mais relevantes sobre seus processos.

Segundo Mauad e Pamplona (OP CIT), o método de custeio ABC aparece como uma ferramenta eficaz para o acompanhamento contínuo do uso e do custo das atividades para produzir esses serviços.

Para Ostrenga (1997, *apud Mauad e Pamplona 2002, p. 11*), "o custeio baseado em atividades é tão aplicável à organização de serviços quanto à indústria. Além disso, aplica-se tanto à determinação dos custos de serviços, clientes ou linhas de negócios como à dos custos de produtos manufaturados".

De acordo com Kaplan (1998, *apud Mauad e Pamplona 2002, p. 11*), embora o ABC tenha suas origens no setor industrial, hoje muitas empresas de serviços estão conseguindo obter grandes benefícios com o uso desse método, pois as empresas do setor de serviços têm exatamente os mesmos problemas gerenciais enfrentados pelas empresas do setor industrial. Precisando do custeio baseado em atividade, para associar os custos dos recursos que fornecem, às receitas geradas pelos produtos e clientes específicos atendidos por esses recursos.

Contudo, pode-se concluir que, como o setor de prestação de serviços é um dos setores que mais crescem e tendem a continuar crescendo cada vez mais, aumenta a necessidade por parte das empresas, de obterem informações cada vez mais relevantes sobre seus custos incorridos durante o processo de prestação de serviços, com isso a necessidade de um sistema de custos cada vez mais aprimorado. E embora o ABC tenha suas origens no setor industrial, é um sistema de custeio que surge como importante recurso para empresas de serviços, permitindo melhor compreensão das relações entre seus recursos.

3 ESTUDO DE CASO

Esse capítulo objetiva realizar uma análise dos aspectos operacionais (facilidades e dificuldades) na implantação do método de custeio ABC no Consultório Odontológico, descrevendo o processo de implantação, identificando as atividades e os direcionadores de custos.

A empresa foi caracterizada, descrevendo primeiramente todo o seu processo de prestação de serviços, identificando todos os recursos utilizados pelo consultório para a realização de suas atividades, conforme uma entrevista estruturada (Apêndice). Depois de identificados os recursos e as atividades foram definindo todos os direcionadores de custos atribuindo-lhes às atividades, para poder ser entendida a estrutura de custos do Consultório.

3.1 Caracterização da empresa analisada

O Consultório Odontológico foi inaugurado no dia 19.05.2008, situado na Rua Deocleciano Pires, na cidade de Sousa – Paraíba. Seu horário de funcionamento é de segunda a sexta-feira das 8:00 às 12:00 h e das 14:00 às 18:00 h.

O Consultório Odontológico é composto por dois ambientes: a recepção e o consultório (sala de procedimentos), um dentista e uma secretária.

A ambientação no consultório odontológico se desenvolveu através do acompanhamento dos trabalhos da secretária e do dentista, no que diz respeito ao conhecimento da área de trabalho, das atividades desempenhadas e dos recursos utilizados.

O dentista e a secretária têm noção dos gastos do consultório, no entanto, não faz uso de nenhum método de custeio. Assim, a gestão do consultório é feita sem utilização de nenhum método de custos ou método administrativo citado em bibliografia, fazendo uso apenas de conhecimentos adquiridos durante o cotidiano e suas experiências profissionais, sem o detalhamento necessário para uma gestão mais eficiente e concisa.

Para se atingir os objetivos desejados neste estudo, se fez necessário realizar um levantamento de todos os gastos do consultório por meio de documentos, planilhas e entrevista com o dentista e a secretária.

3.2 Processo de prestação de serviço do Consultório Odontológico

O processo de prestação de serviços do Consultório Odontológico envolve praticamente 02 (duas) etapas: o agendamento da consulta e o atendimento no dia e hora marcada.

As atividades abaixo relacionadas foram descritas nas entrevistas realizadas no Consultório junto à secretária, seguindo uma sequência lógica e obedecendo ao processo de prestação de serviço realizado no consultório.

Primeiramente são marcadas as consultas, nesse momento que acontece o primeiro contato do paciente com o Consultório. O quadro 1 mostra como é o controle de horários, de maneira simples e objetiva, com o intuito de controlar a quantidade de pacientes atendidos.

Quadro 1 - Controle de Horário

ABRIL 2013

MANHÃ				
01 SEGUNDA	02 TERÇA	03 QUARTA	04 QUINTA	05 SEXTA
08:00	08:00	08:00	08:00	08:00
08:30	08:30	08:30	08:30	08:30
09:00	09:00	09:00	09:00	09:00
09:30	09:30	09:30	09:30	09:30
10:00	10:00	10:00	10:00	10:00
10:30	10:30	10:30	10:30	10:30
11:00	11:00	11:00	11:00	11:00
11:30	11:30	11:30	11:30	11:30
TARDE				
01 SEGUNDA	02 TERÇA	03 QUARTA	04 QUINTA	05 SEXTA
14:00	14:00	14:00	14:00	14:00
14:30	14:30	14:30	14:30	14:30
15:00	15:00	15:00	15:00	15:00
15:30	15:30	15:30	15:30	15:30
16:00	16:00	16:00	16:00	16:00
16:30	16:30	16:30	16:30	16:30
17:00	17:00	17:00	17:00	17:00
17:30	17:30	17:30	17:30	17:30
18:00	18:00	18:00	18:00	18:00

A partir da implementação deste controle, torna-se possível o monitoramento dos atendimentos realizados. Depois do primeiro contato feito pelo paciente, geralmente realizado via telefone para marcação de consulta, o próximo passo realizado é o atendimento no dia e hora marcada. O paciente chega à recepção e em seguida é encaminhado para o Consultório (sala de procedimento) para que seja realizada a consulta inicial. Essa consulta é feita pelo dentista para o planejamento dos tratamentos dentários. O dentista faz uma avaliação clínica do paciente para constatar o melhor diagnóstico para o caso.

3.3 Etapas para implantação do ABC no Consultório Odontológico

Para verificação da implantar o ABC com eficiência foi preciso algumas etapas:

- Entrevista com o dentista para identificar as atividades e os recursos consumidos no consultório;
- Identificar os custos diretos e os custos indiretos;
- Fazer o mapeamento das atividades;
- Depois de identificados os recursos consumidos fazer à distribuição dos custos as atividades.

Este processo necessita de informações detalhadas sobre todas as atividades do consultório, bem como dos recursos utilizados para a realização dos serviços. A descrição dos procedimentos odontológicos realizados no consultório para a descrição do mapeamento das atividades, a identificação dos recursos e sua alocação, os custos do escritório e os principais direcionadores de custos são descritos nos próximos itens.

3.3.1 Mapeando as atividades

Definido todo o processo, é importante a identificação das atividades, para se conseguir fazer uma relação entre pessoas, tecnologias e processos necessários para a prestação de serviço. Considera-se para efeitos de estudos, os seguintes grupos de procedimentos do consultório:

- **Exodontia:** Remoção cirúrgica de um elemento dentário.
- **Limpeza e profilaxia:** procedimento odontológico realizado para remover tártaro (placa bacteriana ou biofilme dental que endurece na superfície dos dentes), podendo se formar sob a gengiva e irritar os tecidos gengivais dando à placa bacteriana um espaço maior e propício para o seu crescimento, o que pode levar a problemas mais sérios como as cáries e gengivite.
- **Restauração:** Procedimento odontológico realizado para recuperar dentes através de materiais restauradores, corrigindo imperfeições de dentes ou partes destes, atingidos por lesão cariosa ou fratura.
- **Estética:** Clareamento é um tratamento que envolve substâncias oxidantes que agem sobre os pigmentos presentes na superfície ou no interior dos dentes, tornando-os mais claros, com a finalidade de melhorar a estética.
- **Ortodontia:** Especialidade odontológica que corrige a posição dos dentes posicionados de forma inadequada, correção da mordida e estética, através da colocação de aparelhos ortodônticos e da manutenção ortodôntica que consiste na ativação do arco para que continue a ter o alinhamento dos dentes. O dentista ativa o arco para que os movimentos dos dentes continuem.

O nível de detalhamento das atividades é o que vai corresponder ao objetivo desejado pelo paciente. Este marca um horário, onde na consulta inicial o dentista faz uma avaliação clínica e explica quais procedimentos podem ser feitos. O procedimento irá variar de acordo com a necessidade de cada paciente. Somente após essa avaliação inicial será realizado um planejamento de tratamento do paciente, que detalhará todos os procedimentos que precisam ser feitos. A manutenção ortodôntica (atividade mais realizada no consultório) é feita mensalmente e o paciente é marcado para o mês seguinte logo após o atendimento.

3.3.2 Identificando os recursos do Consultório

Depois de serem identificadas as atividades desenvolvidas pelo consultório, procede-se com a identificação dos recursos consumidos por estas atividades. O Quadro 2 mostra de forma mais simples os recursos identificados.

Quadro 2 - Identificação dos recursos do Consultório Odontológico

Recursos

Microbrush	Ácido ortofosfórico 37%	Agulha para anestesia	Amarrilho
Luvas	Primer	Barreira gengival	Papel carbono
Máscaras	Flúor	Peróxido de hidrogênio a 35%	Fio de sutura
Sugador	Tira de lixa de aço	Gaze	Pasta profilática
Brocas	Resinas	Fio ortodôntico	Bandas
Rodetes de algodão	Alginato	Gesso pedra e especial	Molas abertas e fechadas
Tira matiz de poliéster	Anestésico	Ligaduras	Aparelho ortodôntico

Conforme quadro 2, existem muitos recursos que geram custos específicos, de acordo com o procedimento desenvolvido. No intuito de esclarecê-los, seguem explicações de cada um:

- Os “Microbrushs” são aplicadores que se dobram facilmente até 90°, o que permite a aplicação precisa de soluções em áreas de difícil acesso do dente. As pontas em fibras não absorventes e resistentes à abrasão, mantêm a solução em suspensão até que seja aplicada, sem deixar cair.
- As Luvas são utilizadas pelo dentista para realizar os procedimentos. As Máscaras são utilizadas como proteção para o dentista.
- O “Sugador” é um objeto utilizado para sugar a saliva.
- As Brocas são utilizadas para remover cáries e dá acabamento em restaurações.
- Tratando-se dos “Rodetes de algodão” é um tipo de algodão utilizado para isolar o dente no intuito de afastar a língua ou bochecha durante o procedimento.
- Tira de matriz de poliéster é indicada para restaurações com resinas compostas e para isolamento de dentes adjacentes.
- O Ácido ortofosfórico é um material aplicado na cavidade do dente onde foi removido a cárie ou fratura para aplicação de material restaurador.
- O “Primer” é um adesivo fotopolimerizável para adesão do material restaurador no dente.
- O “Flúor” é utilizado para complementar a limpeza para o êxito no controle da cárie dental.

- As "Tiras de lixa" de aço têm como finalidade dar acabamento e polimento nas restaurações dentais.
- A "Resina" é um material usado na odontologia com a finalidade de restaurar (estética e funcionalmente) os dentes.
- O "Alginato" é o material utilizado para moldar pacientes para a confecção de aparelhos ortodônticos.
- O "Anestésico" bloqueia a transmissão do impulso nervoso, evitando a dor, a qual causa desconforto ao paciente.
- A Agulha é utilizada para injetar o anestésico no paciente.
- A "Barreira gengival" é utilizada para a proteção do tecido gengival nos casos de risco de irritação por contato com produtos utilizados no procedimento clínico, como por exemplo, clareamento dental com Peróxido de Hidrogênio. Este último consiste num gel clareador à base de peróxido de Hidrogênio na concentração de 35% utilizado no clareamento dental.
- A Gaze é empregada costumeiramente em curativos e intervenções cirúrgicas, podendo estar impregnada de substâncias, como antissépticos.
- O Fio ortodôntico é utilizado para tratamentos ortodônticos.
- O Gesso pedra e especial: é utilizado para confeccionar arcos dentários, modelos de seleção para estudo de tratamento ortodôntico.
- As "Ligaduras" são elásticos que prendem o fio aos "bráquetes".
- O "Amarilhão": fio utilizado para ancoragem dos dentes no tratamento ortodôntico.
- O "Papel carbono" é uma película de papel utilizada para registro de articulação das superfícies oclusais e proximais dos dentes.
- "O Fio de sutura" é uma estrutura flexível, com formato circular e que apresenta um diâmetro reduzido. Pode ser de material sintético, de fibras vegetais ou de material orgânico, é utilizado em cirurgia.
- A "Pasta profilática" é utilizada em procedimentos de limpeza, remoção de detritos, manchas, placas bacterianas, polimento, e como parte do tratamento profissional de profilaxia de cáries e doenças periodontais.

- As “Bandas” são anéis metálicos, cimentados ao redor dos dentes, servem de apoio para os acessórios do aparelho tais como: tubos, bráquetes, ganchos, botões.
- As “Molas ortodônticas” são elásticas, compostas de níquel e titânio, é usada para recuperar espaço, desinclinado ou movimentar dentes entre outras funções.
- O “Aparelho ortodôntico ou aparelho dentário” é um dispositivo utilizado por ortodontistas em seus pacientes para fazer o alinhamento dos dentes quando eles se desenvolvem com uma má formação. Serve para corrigir a posição dos dentes para fins estéticos e funcionais.

Após a descrição dos recursos, segue a alocação destes com as atividades.

3.3.3 Alocação dos recursos às atividades

Identificado os recursos, estes vão ser relacionados com as atividades desenvolvidas no consultório. O quadro 3 abaixo faz a relação dos recursos com as atividades desenvolvidas no consultório.

Quadro 3 - Alocação dos recursos às atividades

	EXODONTIA	RESTAURAÇÕES	CLAREAMENTO	ORTODONTIA	LIMPEZA E PROFILAXIA
RECURSOS	Luvas	Luvas	Luvas	Luvas	Luvas
	Máscara	Máscara	Máscara	Máscara	Máscara
	Sugador	Sugador	Sugador	Sugador	Sugador
	Agulha	Ácido ortofosfórico	Barreira gengival	Aparelho ortodôntico	Pasta profilática
	Anestésico	Primer	Micro brush	Fio ortodôntico	Fluor
	Fio de sutura	Microbrush	Peróxido de hidrogênio 35%	Elástico	-
	Gase	Resina	-	Bandas	-
	-	-	-	Molas	-
	-	-	-	Gesso especial e pedra	-
	-	-	-	-	-

Conforme o quadro acima, podemos perceber que um mesmo recurso pode ser consumido por várias atividades, por isso faz-se necessário uma análise de qual o melhor direcionador

para cada atividade, no intuito de que estes recursos sejam alocados da melhor forma possível para as atividades.

3.3.4 Identificação dos custos fixos do Consultório

Após serem identificadas as atividades desenvolvidas no Consultório e a relação das atividades com os recursos, procede-se com a identificação dos custos fixos consumido pelo consultório. O Quadro 4 mostra de forma simplificada os custos identificados.

Quadro 4 - Alocação dos Custos Fixos aos Centros de Custos

Alocação dos Custos Fixos aos Centros de Custos			
Custos	Consultório	Recepção	TOTAL
Aluguél	600,00	-	600,00
Salário	678,00	-	678,00
Energia elétrica	150,00	20,00	170,00
Publicidade	300,00	-	300,00
Telefone	-	60,00	60,00
Internet	-	70,00	70,00
Material de expediente	-	80,00	80,00
Manutenção de equipamentos	230,00	-	230,00
TOTAL	1.958,00	230,00	2.188,00

Conforme os custos fixos elencados no quadro 4, podemos observar que os custos seguem a explicação de cada item.

3.3.4.1 Custos do Consultório

No que tange os custos do Consultório, segue-se a explicação de cada item:

- Aluguél: despesa referente à locação da sala onde funciona o consultório.

- Salário: referem-se a todos os custos incorridos com a secretária para a prestação de serviços.
- Energia elétrica: refere-se ao consumo de energia dos equipamentos do consultório.
- Publicidade: despesa referente a propagandas de marketing do consultório.
- Manutenção de Equipamentos: despesa referente a manutenção preventiva dos equipamentos do consultório.

Segue-se a explanação dos custos da recepção.

3.3.4.2 Custos da Recepção

- Material de expediente: refere-se ao consumo de materiais de escritório.
- Internet: referente à despesa com internet.
- Telefone: essa despesa é referente as ligações efetuadas no consultório para manter contato com clientes e fornecedores.

Importante observar que a energia elétrica foi rateada para os dois ambientes: consultório e recepção. A alocação dos custos fixos aos centros de custos envolve o registro dos custos fixos referentes ao consultório e a recepção.

Não foram relacionados os custos fixos com as atividades desenvolvidas no consultório, pois os custos fixos estão indiretamente apropriados aos serviços, não podendo ser determinado com precisão para cada atividade. A alocação de atividades ocorre, quando se pode fazer a relação dos custos fixos com as atividades. Com isso não foi possível apropriar os custos fixos diretamente a cada tipo de atividade. Não conseguiu utilizar alguma proporção para relacionar os custos com as atividades.

3.3.5 Identificação dos direcionadores de custos

Após a identificação das atividades dos recursos, o próximo passo é a identificação dos possíveis direcionadores de recursos, pois é a partir deles que será conhecido o custo e/ou consumo de uma atividade.

Definir qual direcionador de recurso a ser utilizado requer que os gestores, ou responsáveis pela implantação do ABC no consultório, levem em consideração alguns fatores que possam atender melhor aos objetivos do consultório que são: facilidade de coleta de dados e o grau de correlação com o consumo de recursos.

O Quadro 5 apresenta as atividades realizadas no Consultório, fazendo uma relação com os possíveis direcionadores de recursos.

Quadro 5 - Identificação dos direcionadores de custos

Atividades	Direcionadores de custos					
	Agendar consultas	Recepcionar paciente	Consulta inicial	Avaliação e orçamento	Planejamento de tratamento	Consulta para Procedimento Odontológico
Limpeza e profilaxia				X	X	X
Restaurações				X	X	X
Ciaramento				X	X	X
Exodontia				X	X	X
Ortodontia				X	X	X

Conforme o quadro 5, a atribuição das atividades aos direcionadores de custos foi realizada seguindo uma sequência lógica por meio da identificação das atividades com os direcionadores de custos. A identificação dos direcionadores considerou a maneira com que cada atividade é consumida. Verificou-se que, cada atividade possui o mesmo direcionador de custos, sendo alocadas todas as atividades de uma forma geral aos mesmos direcionadores. Na hipótese da empresa querer chegar ao custo unitário de cada atividade (procedimento), poderá utilizar os mesmos direcionadores de atividades.

Foram observadas como dificuldades a alocação dos custos fixos as atividades, uma vez que estes são apropriados indiretamente na prestação de serviço do consultório ou seja, nas atividades desenvolvidas, e na alocação dos direcionadores de custos as atividades, uma vez que todas as atividades utilizam o mesmo direcionador de custos. E como limitação, por ser um estudo de caso, a possibilidade de desenvolver os resultados alcançados.

4 Considerações Finais

Com o crescimento do mercado e o alto nível de concorrência, as empresas encontram-se em uma busca contínua pela ascensão da qualidade de seus serviços, necessitando de métodos de custeio que produzam informações relevantes para a tomada de decisão no processo de prestação de serviço. A administração de uma empresa envolve planejamentos e controles eficientes, com isso a Contabilidade de Custos beneficia as empresas contemplando-as com instrumentos que permitem a elas, controlar seus custos, dando-lhe uma vantagem competitiva.

Foram surgindo novos métodos de custeio para adaptação às novas exigências do mercado, onde pode-se citar como mais conhecidos, os sistemas tradicionais de custeio e o ABC. Este último por gerar um maior número de informações gerenciais, foi se tornando uma excelente ferramenta de gestão de custos, com custos mais controlados e, corretamente rastreados. Com isso, buscando a otimização de recursos, tanto na área financeira como na de gestão.

O presente estudo realizou uma análise das atividades e dos direcionadores de custos através da utilização do método de custeio ABC. Neste contexto, delineou-se como objetivo geral, descrever os aspectos operacionais (facilidades e dificuldades) no processo de implantação do método de custeio ABC em um Consultório Odontológico.

Através dessa pesquisa, foi possível conhecer todo o processo de prestação de serviços do Consultório Odontológico, que foi fundamental para implantação do método de custeio ABC. Foi feito um levantamento de todas as atividades do consultório, assim como de todos os recursos utilizados para o desenvolvimento das atividades, foram alocados os custos fixos, para depois identificar os possíveis direcionadores de custos e de atividades.

Identificando-se os principais direcionadores de custos da empresa pesquisada, foi possível concluir que todas as atividades utilizam os mesmo direcionadores; verificando os gastos que incorrem no processo de prestação de serviço da empresa pesquisada, cabendo uma escolha entre estes para o cálculo dos custos das atividades.

Destarte, a pergunta-chave desta pesquisa foi a seguinte: "Quais as (facilidades/dificuldades) na implantação do ABC (Activity Based Costing) em um Consultório Odontológico na cidade de Sousa/PB?".

Podemos apontar como facilidades na implantação do Método ABC, a participação de todos envolvidos no processo de prestação de serviço do consultório, com isso facilitou a coleta de dados e o número de informações sobre o serviço prestado. O fato da empresa apresentar suas atividades bem definidas, conseguiu-se adaptar a metodologia do custeio ABC.

Como dificuldades pode-se observar que, apesar da operacionalidade desenvolvida pela empresa ser simples com atividades bem definidas, a ausência de um sistema de informações, dificulta o rastreamento dos elementos fundamentais à implantação do ABC. A alocação dos custos fixos às atividades, uma vez que estes estão indiretamente apropriados, e alocação das atividades aos direcionadores de custos, (pois todas as atividades têm os mesmos direcionadores) são as principais dificuldades encontradas. Neste sentido, ao relacionar os direcionadores de custos com as atividades, foram levantados, distribuídos e alocados os custos dos serviços, porém houve uma dificuldade em alocar os custos fixos às atividades.

Sugere-se como outras pesquisas, o estudo sobre a implantação do método ABC em outras empresas do mesmo segmento para fazer a comparação no que diz respeito às facilidades e dificuldades para implantação do mesmo, bem como aperfeiçoar a gestão de custos na prestação de serviços odontológicos.

Em conclusão, almeja-se com este estudo sirva como norte, para o desenvolvimento de outras pesquisas, na intenção de aumentar o conhecimento das empresas servindo de suporte no processo de tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. 1. ed Curitiba: Juruá, 2006. 291p.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e formação de preços**. 4. ed São Paulo: Thomson, 2006. 570 p.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido; **Curso Básico de Contabilidade em custos**, 4ª Ed, São Paulo: Atlas, 2011.

DERBECK, Edward J. Van; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Thomson, 2001.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006. 248 p.

ELDENBURG, Leslie. **Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho** – Rio de Janeiro: LCT, 2007.

ELLER, R. **Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões**. *In: Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, nov./dez., 2000, p. 79.

FARIA, A. C. de; COSTA, M. de F. G. da. **Gestão de custos logísticos**. São Paulo: Atlas, 2005.

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 378 p.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de custos: teoria e questões comentadas**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007. 192 p.

GARCIA, Renan Martins. **Odontologia estética cresce 200% em dois anos**. Revista Dental Press de Ortodontia. Disponível em: <http://www.dentalpress.com.br/noticias.php?id=6374>. Acesso em: 28/03/2013.

GARRISON, Ray H.; Noreen, Eric W.; Brewer, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 11ª edição. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GONÇALVES, Elisa Pereira. **Iniciação à Pesquisa Científica**. 3ª. ed. São Paulo: Alínea, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KOLIVER, Olivio. A contabilidade de custos: algo de novo sob o sol? In: SEMINÁRIO INTERAMERICANO DE CONTABILIDADE. **Trabalhos apresentados no Seminário Interamericano de Contabilidade realizado nos dias 7 a 9 de setembro de 1994**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1994.

KOTLER, P. **Administração de Marketing: análise, planejamento, implementação e controle**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LAURENTINO, Anderson J.; LESTENSKY, Douglas L.; NOGARA, João G.; PRIA, Thiago D. **A importância da contabilidade gerencial para as micro e pequenas empresas no século XXI no Brasil**. 2008. 76f. Monografia (Ciências Contábeis) – FAE Centro Universitário. Curitiba, 2008.

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, Michael; **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MAUAD, Luiz G. A. e Pamplona, Edson O. **O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor**. IX Congresso Brasileiro de Custos. Outubro de 2002. São Paulo, SP

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas 2009.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. 1.ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

MORGAN, Beatriz Fátima; ROSA, Mariana de Sousa. **Custos em Empresas Prestadoras de Serviços: O Conceito de Objeto de Custo e a Realidade das Empresas**. 13º Congresso USP Controladoria e Contabilidade. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos32006/384.pdf>. Acesso em: 25/03/2013.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – Custeio Baseado em Atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas 2009.

OLIVEIRA, Karla Eloisse Alencar. **Uma análise da implantação do método ABC em um centro de formação de condutores na cidade de Sousa/PB**. Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande como requisito parcial do título de bacharel em Ciências Contábeis. Sousa, 2011.

OLIVEIRA, Tamara Pereira. **Análise da Lucratividade por linha direta de produto: Pesquisa-Ação aplicada em conjuntos cirúrgicos**. Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC como um dos requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis. Florianópolis 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Curso básico gerencial de custos**. 2. ed. revista e ampliada. São Paulo: Pioneira Thonson Learning, 2006.

PADOAN, Fátima Aparecida da Cruz; ALMEIDA, Lauro Brito de; KUHL, Marcos Roberto; LEITE, Rita Mara. **Métodos e técnicas utilizados no ensino da disciplina de Contabilidade de Custos em cursos de Ciências Contábeis: um estudo exploratório em instituições públicas de ensino superior no estado do Paraná**. In: *XIV Congresso Brasileiro de Custos*, João pessoa: PB, 05 a 07 de Dezembro de 2007. Disponível em: http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2568 Acesso em: 18/01/2013.

OLIVEIRA, Karla Eloisse Alencar. **Uma análise da implantação do método ABC em um centro de formação de condutores na cidade de Sousa/PB**. Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande como requisito parcial do título de bacharel em Ciências Contábeis. Sousa, 2011.

OLIVEIRA, Tamara Pereira. **Análise da Lucratividade por linha direta de produto: Pesquise-Ação aplicada em conjuntos cirúrgicos**. Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC como um dos requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis. Florianópolis 2009.

VICECONTI, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silvério das. 2000. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. São Paulo: Frase Editora, 248 p.

Vieira, Cristine and Costa, Nilson do Rosário **Estratégia profissional e mimetismo empresarial: os planos de saúde odontológicos no Brasil**. *Ciênc. saúde coletiva*, Out 2008, vol.13, no.5, p.1579-1588. ISSN 1413-8123. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232008000500022. Acesso em: 22/03/2013.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M. e FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. 2.ed. São Paulo: Thomsom Learning, 2010.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001. 175 p.

APÊNDICE
Universidade Federal de Campina Grande – UFCG
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais – CCJS
Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis – CCJS

Roteiro de Entrevista aplicado no Consultório Odontológico para coleta de dados para o desenvolvimento de um estudo de caso, referente ao Trabalho de Conclusão de Curso.

Título da pesquisa: **“UMA ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO ABC EM UM CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO NA CIDADE DE SOUSA/PB”**

Empresa: _____

Endereço: _____ nº _____ UF: _____

Responsável pelas informações: _____

Cargo: _____

Questionamentos

- 1- Como e em quantos ambientes de trabalho são divididos o consultório?
- 2- Quais os serviços oferecidos no consultório e como às atividades são desenvolvidas?
- 3- Explique como são marcadas as consultas e como é feito o controle de atendimentos?
- 4- Como são realizadas as consultas e planejamento de tratamento?
- 5- Qual material é utilizado para cada procedimento e como é feito o controle desses materiais?
- 6- Como é feito o controle das despesas gerais do consultório?
- 7- Como é feita a parte administrativa do consultório?
- 8- Qual o diferencial desse consultório para os demais na cidade?