DOI: http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v12n34p9-22

PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NA GESTÃO DE SERVIÇOS ODONTOLÓGICOS

IMPLEMENTATION PROPOSAL OF ACTIVITY-BASED COSTING IN THE MANAGEMENT OF DENTAL SERVICES

KARYN DE CASTRO SERRATINE
Escola Superior de Administração e Gerência da
Universidade do Estado de Santa Catarina – ESAG/UDESC (SC)

FABIANO MAURY RAUPP
Escola Superior de Administração e Gerência da
Universidade do Estado de Santa Catarina – ESAG/UDESC (SC)



RESUMO

O artigo tem por objetivo estruturar uma proposta de implementação do custeio baseado em atividades na gestão de serviços odontológicos. Foi realizada uma pesquisa descritiva, por meio de um estudo de caso, com abordagem predominantemente qualitativa. O estudo inicia com uma incursão teórica nos fundamentos que sustentam o estudo empírico, abordando a importância da gestão estratégica de custos, o custeio baseado em atividades – ABC e a utilização do ABC em empresas de saúde. Após, são apresentados os procedimentos metodológicos adotados. Na sequência, discute-se a proposta realizada. A proposta de implementação do ABC contempla quatro macroetapas: identificação das atividades; atribuição dos custos às atividades; identificação dos objetos de custos; e atribuição dos custos das atividades aos objetos de custos. Foram selecionados seis procedimentos odontológicos prestados: avaliação, profilaxia, restauração, endodontia, exodontia e coroa protética porcelana. A escolha justifica-se por se tratar dos procedimentos mais representativos em termos de ocorrência e de faturamento. Além da proposta de implementação do ABC, fez-se a análise dos custos diretos de cada objeto de custo. Os custos diretos identificados referem-se aos materiais utilizados e ao processo de esterilização realizado.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividades. Serviços odontológicos. Estudo de caso.

ABSTRACT

The goal of this article is to structure an implementation proposal of activity-based costing in the management of dental services. A descriptive research was carried out through a case study with a predominantly qualitative approach. The study begins with a foray into the theoretical foundations that support the empirical study addressing the importance of strategic cost management, activity-based costing - ABC and the use of ABC in healthcare companies. Then, methodological procedures are presented and the proposal made is discussed. The implementation proposal of ABC comprises four macro-steps: identification of activities, allocation of costs to activities, identification of cost objects, and allocation of activity costs to cost objects. Six dental procedures performed were selected: evaluation, prevention, restoration, endodontics, exodontics and porcelain prosthetic crown. The justification for choosing those procedures is that they are the most representative in terms of occurrence and billing. In addition to the implementation proposal of ABC, the direct costs of each cost object were analyzed. The direct costs identified relate to the materials used and the process of sterilization performed.

Keywords: *Activity-Based Costing. Dental services. Case study.*

1 INTRODUÇÃO

No contexto empresarial, não é incomum encontrar empreendedores que não conhecem o retorno do capital investido na empresa. Grande parte deste desconhecimento relaciona-se à falta de planejamento antes ou no momento da abertura do negócio. Sem o planejamento inicial, o preço dos bens ou dos serviços prestados é definido segundo condições econômicas impostas pelo mercado. O valor praticado é fixado, muitas vezes, de forma arbitrária, sem que ocorra estudo dos gastos incorridos.

Cabe ressaltar, porém, que a formação do preço não necessariamente ocorrerá a partir da determinação dos gastos gerados. Assim, mesmo que o preço seja determinado pelo mercado, cabe determinar o montante de custos e despesas, a fim de calcular a margem de lucro do negócio. Quanto mais competitivo é o mercado em que a empresa se encontra inserida, maior deve ser a atenção aos gastos.

"Para dirigir suas decisões, os administradores querem saber quanto uma coisa específica custa (como um produto, uma máquina, um serviço ou um processo)". (HORNGREN et. al, 2004, p.26) Assim, o objetivo do presente estudo consiste em estruturar uma proposta de implementação do custeio baseado em atividades na gestão de serviços odontológicos.

A escolha do custeio baseado em atividades deve-se ao fato de que, para refinar um sistema de custeio de produtos, é necessário compreender a relação existente entre os recursos, as atividades e os serviços. Recursos são despendidos em atividades e serviços são resultados dessas atividades. Um bom sistema deve identificar os custos incorridos com atividades que consomem recursos e relacionar os custos desses recursos aos objetos de custo como bens, serviços ou centros de custos intermediários baseados em atividades desempenhadas pelos objetos de custo. (BLOCHER; CHEN; COKINS e LIN; 2007)

Apesar de ser essencial este tipo de informação, os métodos tradicionais normalmente analisam os custos por unidade produzida (por elemento) ou por departamentos. "O custeio baseado em atividades busca dar atenção nas coisas que realmente são importantes – as atividades, - que custam dinheiro e que devem ser realizadas de modo mais eficiente possível, ou mesmo, alteradas." (MAHER, 2001, p. 280)

Inicialmente faz-se uma incursão teórica nos fundamentos que sustentam o estudo empírico, abordando a importância da gestão estratégica de custos, o custeio baseado em atividades – ABC e a utilização do ABC em empresas de saúde. Após, são apresentados os procedimentos metodológicos adotados. Na sequência, discute-se a proposta realizada.

2 REVISÃO TEÓRICA

2.1 Importância da gestão estratégica de custos

Perez Jr., Oliveira e Costa (1999, p. 30) afirmam que "o objetivo principal de qualquer sistema de custeio é determinar o custo incorrido no processo de produção de bens ou de prestação de serviços". Assim, a contabilidade de custos é o ramo da ciência contábil responsável por coletar dados relacionados aos gastos incorridos na empresa que vão gerar informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, auxiliando na determinação do desempenho, no planejamento e controle das operações e na tomada de decisões. Seus objetivos são definidos de acordo com as necessidades das diferentes gerências. Embora sejam muitas as necessidades gerenciais, é possível separá-las em três vertentes principais: informações que servem para a determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades da empresa; informações que auxiliam a gerência a planejar, a controlar, e a administrar o desenvolvimento das operações; e informações para tomada de decisões. (LEONE, 2009)

Seja qual for o setor da empresa, esta deve saber o custo de novos produtos, o custo de fazer melhorias nos produtos existentes e o custo de encontrar uma nova forma de produção. A informação da gestão de custos é usada para estabelecer preços, modificar a oferta do produto, a fim de aumentar a rentabilidade, modernizar empresas no momento adequado e determinar novos métodos de vendas e de canais de distribuição. (BLOCHER; CHEN; COKINS e LIN; 2007)

Para Brimson (1996), o desenvolvimento do mercado faz com que as empresas tenham cada vez mais a necessidade de oferecer produtos de qualidade e a preços competitivos. Contudo, não basta ter as melhores tecnologias implantadas (como JIT, GQT, etc.) para obter vantagem competitiva. É necessário dispor de informações sobre os fatores que influenciam essa competitividade. Cabe, portanto, identificar e interpretar as informações de custos, haja vista que podem direcionar a competitividade da empresa.

É por meio das informações que a contabilidade de custo fornece aos gestores que se torna possível a realização de planejamento e controle dos gastos. As metodologias de gestão de custos devem ser desenvolvidas conforme as necessidades dos usuários, de maneira que possam atender à natureza de suas funções. Além da busca por novas metodologias que possam atender de maneira mais eficiente às necessidades empresariais, algumas entidades modificam as metodologias já existentes para que se ajustem a sua realidade empresarial. (MARTINS, 2003)

Os gestores precisam analisar as características específicas de cada metodologia de custos, a fim de verificar aquela que mais coaduna com a estrutura física e operacional da empresa. Além disso, devem considerar aquela que mais pode contribuir para a análise dos custos e dar suporte na busca de vantagens competitivas para a empresa. (RAUPP; BEUREN, 2010) Neste estudo, fez-se a opção pelo custeio baseado em atividades por se entender que esta metodologia atende de maneira mais satisfatória às necessidades da gestão de serviços odontológicos.

2.2 Custeio baseado em atividades

"O custeio baseado em atividade, conhecido como ABC (*activity-based costing*) é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos [...]." (MARTINS, 2003, p.87) A utilização do ABC não se limita ao custeio de produtos; o método é também um instrumento na gestão dos custos para fins gerenciais.

Nesta metodologia busca-se identificar as atividades relevantes de cada departamento ou processo. "Uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para produzir bens ou serviços. [...] As atividades são necessárias para a concretização de um processo". (MARTINS, 2003, p.93)

Depois de identificadas as atividades, os recursos (custos) são atribuídos às atividades. Essa atribuição pode ser feita da forma mais criteriosa possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridade: (1) alocação direta; (2) rastreamento e (3) rateio. O foco do ABC está na utilização do rastreamento, que ocorre por meio da identificação de direcionadores. Segundo Martins (2003), o direcionador deve ser o elemento que determina ou influencia a maneira como os produtos consomem (utilizam) as atividades. O direcionador é a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos

produtos.

"É importante observar que para cada atividade deveremos atribuir o respectivo custo e identificar o direcionador. Assim, nesta primeira etapa, ao selecionar as atividades relevantes, há que se levar em consideração também as duas etapas seguintes". (MARTINS, 2003, p.93)

Conforme Martins (2003), há dois tipos de direcionadores: (a) direcionadores de custos de recursos, que são de primeiro estágio e (b) direcionadores de custos de atividades, de segundo estágio. O primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades. O segundo identifica a maneira como os produtos consomem as atividades e servem para custear esses produtos. Definidas as atividades e os direcionadores, atribui-se os custos às respectivas atividades e, na sequência, faz-se o mesmo com o custo das atividades aos produtos.

Em linhas gerais, o método consiste em identificar as atividades relevantes da empresa, levantar direcionadores e por meio desses alocar os custos, primeiro às atividades e depois aos produtos. "O custeio baseado em atividades tem a premissa de que produtos consomem atividades e atividades consomem recursos". (MAHER, 2001, p. 280)

"Para entender a estrutura de custos e como administrá-la bem, deve-se conhecer e gerenciar as atividades". (BRIMSON, 1996, p.23) Se os custos indiretos forem alocados de forma aleatória nos produtos e serviços a que incorrem, pode acontecer de determinado produto ou serviço ficar sobrecarregado e outro subavaliado. Quando a informação prestada pelo sistema não reflete a realidade, a empresa corre o risco de focar suas vendas nos produtos errados (nos que ficaram subavaliados, devido à alocação incorreta dos custos) e gerar prejuízos quando deveria haver lucro.

A identificação das atividades que utilizam recursos é "a parte mais interessante e desafiadora do exercício (método) [...], porque isso exige que as pessoas entendam todas as atividades necessárias à fabricação do produto". (MAHER, 2001, p.282) Alerta, ainda, o autor, que principalmente em sistemas de produção complexo não se deve esquecer que "os benefícios relacionados com custos mais detalhados devem sempre ser superiores aos custos de obtenção dessa informação mais detalhada – as companhias identificam apenas as atividades mais importantes". (MAHER, 2001, p.282)

Os métodos tradicionais de alocação de custos, em sua grande maioria, utilizam bases de rateio em função de horas-máquina e tempo da mão de obra; ou seja, a relação é feita conforme o volume de produção. Maher (2001) atenta para o fato de que produtos com pequenos volumes de criação podem consumir mais recursos que os de alto volume. Desta forma, ao utilizar os métodos de rateio de custos tradicionais em função do volume de produção, os expressivos montantes de custos dos produtos com menor volume ficariam "escondidos".

Quando a relação causal não é possível para a determinação de um direcionador, existem dois outros critérios possíveis, o de benefícios recebidos e o de razoabilidade. O critério benefício recebido procura localizar qual atividade é a mais beneficiada por aquele recurso. Já o de razoabilidade apresenta um caráter ainda mais arbitrário, ficando a decisão a cargo de quem está avaliando. (MAHER, 2001)

Recomenda-se optar pelo método ABC sempre que houver "alta proporção de custos indiretos nas atividades de apoio; e diversidade de produtos, notadamente no que se refere à complexidade e a diferentes volumes de produção". (MARTINS, 2003, p.101) Tal sistema deve identificar a forma como cada atividade contribui para o sucesso da empresa e encorajar ao comprometimento com qualidade total e melhoria contínua. O alicerce destes novos sistemas de gerenciamento de custos é a contabilidade por atividades. (BRIMSON, 1996, p. 23)

Empresas prestadoras de serviços, em geral, caracterizam-se por apresentarem parcelas relevantes de seus custos classificados como indiretos, o que ressalta a necessidade de adotar um sistema de gestão para controle dos custos. Não obstante, esta ainda não é uma prática recorrente nas empresas de serviço. As razões que contribuem para isso são: o desconhecimento do gestor quanto aos benefícios da contabilidade de custos, a complexidade na adoção de algumas metodologias e a falta de pessoal qualificado para implantação destas nas empresas. Na próxima seção discute-se a utilização do custeio baseado em atividades em empresas de serviços de saúde.

2.3 ABC em empresas de serviços de saúde

A aplicação do método ABC no setor de saúde já é uma prática difundida e recorrente na análise de custos em hospitais. É possível encontrar diversos estudos que relacionam o método de custeio com hospitais públicos e privados. Entretanto, a área odontológica especificamente ainda não é objeto de estudo tão recorrente.

No segmento de odontologia, a maior parte dos custos está atrelada à estrutura do consultório odontológico - como aluguel de sala, equipamentos, água, telefone, etc. - e não nos materiais utilizados nos procedimentos. Diante desta constatação de que os custos indiretos costumam ser representativos, acredita-se que a gestão de custos neste tipo de empresa deveria ser uma prática recorrente.

Lima (1997), em seu estudo sobre *activity-based costing* para Hospitais, comenta que "nos serviços de saúde, o ABC fornece informações mais realistas, que podem ser usadas até para se estudarem tendências e compararem custos por diagnósticos, por atendimento médico ou por paciente".

Lourenço (2009, p.29) utilizou a metodologia proposta por Lima (1997) para aplicação em hospital, com objetivo de precificar o custo de uma consulta médica ambulatorial hospitalar, por meio das seguintes etapas: "1 – Identificação e descrição das atividades de cada setor; 2 – Mapeamento das atividades; 3 – Identificação dos recursos financeiros; 4 – Identificação de dados não financeiros; 5 – Identificação dos direcionadores de recursos; 6 – Alocação dos recursos às atividades; 7 – Identificação dos objetos de custos". As etapas 5, 6 e 7 ocorreram de maneira separada nos setores administrativos, de apoio e produtivos. Para a identificação das atividades principais de cada setor o autor baseou-se no método de Pareto de 80/20, considerando que 20% das atividades consomem 80% dos custos do setor.

Alguns dos estudos de gestão de custos em hospitais estão baseados no livro lançado em 1998 por Judith J. Baker, que trata do sistema ABC em serviços de saúde. Baker (1998) evidencia a necessidade de implementar o ABC no setor da saúde em razão deste segmento mostrar-se cada vez mais competitivo. Destaca que dos dados obtidos através do ABC é possível aperfeiçoar os custos, sem que haja prejuízo para a qualidade do serviço. Segundo Barker (1998), para melhor aplicação do ABC na saúde, deve-se fazer algumas considerações sobre os conceitos do método, por exemplo, considerar o cliente/consumidor como sendo o paciente ou o pagante.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS ADOTADOS

A pesquisa realizada tem caráter descritivo e aplicado, uma vez que se propõe a explorar metodologias e referenciais teóricos; descrever os gastos normalmente incorridos pela empresa e propor uma metodologia para estruturar a gestão de custos. No tocante à pesquisa descritiva, Mattar (2001, p.23) afirma que "a elaboração das questões de pesquisa pressupõe profundo conhecimento do problema a ser estudado. O pesquisador precisa saber exatamente o que pretende com a pesquisa". Isso significa que o pesquisador necessita de um levantamento prévio das variáveis do seu campo de trabalho. Este levantamento prévio foi realizado por meio de pesquisa bibliográfica, a fim de construir base teórica para o desenvolvimento do estudo.

Quanto aos procedimentos, a modalidade de pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, realizado por meio de uma abordagem predominantemente qualitativa. Conforme Gil (2009), em um estudo de caso é natural que a análise dos dados seja de natureza predominantemente qualitativa. Não obstante, ao estruturar o processo de gestão de custos na empresa, foi possível a obtenção de dados quantitativos com a pesquisa.

Os dados coletados podem ser classificados em primários e secundários. Os dados primários foram obtidos por meio de documentos utilizados pela empresa e que identificam os gastos incorridos, bem como por meio de entrevista semiestruturada. No roteiro foram definidos os aspectos que o entrevistador tinha interesse em abordar e foram elaboradas algumas perguntas. Durante a entrevista, houve a possibilidade de adaptar as perguntas.

Os dados secundários correspondem àqueles previamente fornecidos. São dados que já foram coletados, tabulados, ordenados e, às vezes, até analisados e que estão catalogados à disposição dos interessados. As fontes básicas de dados secundários

são: a própria empresa, publicações, governos, instituições não governamentais e serviços padronizados de informações de marketing. (MATTAR, 2001) Para Malhotra (2006, p.124), dados secundários "são aqueles que possuem relevância para o tema em pesquisa, no entanto, não foram coletados primariamente para o problema em pauta. São rápidos, fáceis e baratos de serem acessados e possuem um custo relativamente baixo".

4 PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO ABC

A proposta de implementação do ABC na Clínica Odontológica, objeto de estudo, cujo nome não é mencionado por razões diversas, ocorreu em quatro macroetapas: identificação das atividades; atribuição dos custos às atividades; identificação dos objetos de custos; atribuição dos custos das atividades aos objetos de custo.

Foram selecionados seis procedimentos odontológicos prestados: avaliação, profilaxia, restauração, endodontia, exodontia e coroa protética porcelana. A escolha justifica-se por se tratar dos procedimentos mais representativos em termos de ocorrência e de faturamento. Na sequência são apresentados os resultados provenientes de cada uma das etapas.

4.1 Identificação das atividades

Para que fosse possível identificar as atividades envolvidas no processo de prestação de serviços odontológicos, foi realizado um levantamento conciso das funções desempenhadas por cada unidade organizacional. O termo "unidade organizacional" foi empregado a critério dos autores, uma vez que a empresa não possui uma estrutura organizacional formalizada.

Quadro 1 – Funções por Unidade Organizacional

Unidade Organizacional	Funções
Recepção	• Atender telefone; • Cadastrar dados dos pacientes; • Entregar questionários para pacientes; • Agendar consultas; • Confirmar consultas; • Receber pagamentos; • Emitir notas fiscais; • Computar o recebimento de planilhas dos dentistas; • Conferir o caixa; • Comprar materiais de papelaria.
Consultório	• Separar prontuários do dia; • Atualizar prontuário físico e virtual; • Preparar o consultório; • Auxiliar em procedimentos; • Separar instrumentos a serem esterilizados; • Bater e revelar radiografias; • Comprar materiais odontológicos.
Limpeza	• Limpar a clínica; • Fazer café e chá; • Lavar e esterilizar materiais; • Solicitar compra de materiais de limpeza e uso comum.
Administração	• Administrar as áreas: financeira, recursos humanos, marketing.

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

A partir do levantamento de funções exposto no quadro 1, foi possível identificar as atividades e tarefas necessárias à realização dos procedimentos a serem estudados. Quando da identificação de atividades, buscou-se relatar as tarefas que as compunham. Para Baker (1998), no caso de empresas de saúde, as atividades podem ser amplamente definidas, para incluir todas as ações que estão envolvidas na criação e entrega de um serviço.

No quadro 2 são listadas as atividades que foram identificadas como essenciais ao fornecimento dos serviços estudados e que serão utilizadas nas etapas seguintes.

Quadro 2 – Descrição das atividades

Atividades	Tarefas
Agendar primeira consulta	• Atender paciente (telefone ou pessoalmente) • Identificar necessidade/especialidade • Agendar horário com o dentista recomendado • Preencher dados cadastrais básicos • Confirmar consulta (um dia antes)
Recepcionar paciente	• Terminar de preencher cadastro virtual • Solicitar preenchimento Anamnese • Encaminhar para sala de espera • Avisar ao dentista que o paciente chegou
Consulta de Avaliação Odontológica	• Confirmar consulta (um dia antes) • Buscar o paciente na sala de espera • Estudar Anamnese • Realizar atendimento odontológico avaliativo • Informar procedimentos a serem realizados em próxima consulta • Solicitar radiografias (se necessário) • Repassar orçamento (apenas para procedimentos “simples”) • Agendar próxima consulta (apenas quando já foi passado orçamento)
Orçamento de Tratamento	• Elaborar plano de tratamento • Definir valores • Digitar e imprimir orçamento • Telefonar para paciente buscar orçamento • Agendar consulta (quando aprovado) • Atualizar prontuário físico e virtual
Preparar Consultório	• Separar prontuário • Limpar consultório • Separar e organizar instrumentos e materiais odontológicos
Consulta para Procedimento Odontológico	• Buscar o paciente na sala de espera • Explicar tratamento e o que será realizado na consulta • Solicitar Auxiliar de Consultório (quando necessário) • Realizar procedimento programado • Agendar retorno (quando necessário) • Encaminhar para pagamento na recepção
Pagamento	• Informar valor e formas de pagamento • Preencher dados faltantes no sistema • Recebimento • Preenchimento de Nota Fiscal • Computar recebimento na planilha do dentista
Compra de Materiais Odontológicos	• Verificar quantidades • Realizar orçamento • Efetuar compra • Recebimento, conferência e pagamento • Identificar valores por dentista
Limpeza	• Separar instrumentos usados • Lavar instrumentos • Esterilizar instrumentos • Solicitar compra de materiais de limpeza e uso geral.

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Ao comparar os quadros 1 e 2, observa-se que nem todas as funções listadas no primeiro são encontradas no segundo. Isto se deve à significância da função para a prestação dos serviços a serem analisados. A descrição das tarefas que compõem cada atividade visa a auxiliar o desenvolvimento das próximas etapas.

4.2 Atribuição dos custos às atividades

A atribuição dos custos (recursos) às atividades contempla as seguintes microetapas: a) identificação dos recursos; b) estabelecimento dos direcionadores de custos; e c) alocação dos recursos.

a) Identificação dos recursos

Para definir os custos de uma atividade é necessário que se tenha conhecimento dos recursos que ela consome. Logo, é indispensável realizar a identificação dos recursos utilizados nos processos de fornecimento dos serviços. Para apuração dos recursos optou-se por selecionar o mês de maior faturamento dos últimos 12 (doze) meses, tendo em vista que muitos dos custos da Clínica foram identificados como variáveis ou possuindo partes variáveis (a exemplo das contas telefônicas). Assim, foi escolhido o mês de outubro de 2010 para levantamento dos recursos.

Tabela 1 – Custos indiretos do mês de outubro de 2010

Itens	Custos indiretos
Mão de obra	R$ 6.307,33
Depreciação de Equipamentos	R$ 356,61
Materiais de Limpeza	R$ 464,81
Manutenção	R$ 270,00
Notas Fiscais	R$ 220,00
Água	R$ 109,64
Aluguel	R$ 5.764,07
Eletricidade	R$ 620,80
Estacionamento	R$ 126,00
Telefone	R$ 139,34
Seguro Clínica	R$ 283,62
Papelaria	R$ 510,50
Total	R$ 15172,72

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Para o cálculo da depreciação, foram listados apenas os equipamentos utilizados pelos procedimentos analisados no estudo. O item "Seguro Clínica" refere-se ao seguro contratado para o imóvel. Como o seguro possui cobertura de um ano, na alocação dos custos, trabalhou-se com a fração do valor total correspondente a um mês. Os materiais de limpeza servem para assepsia geral da Clínica.

b) Estabelecimento dos direcionadores de recursos

Uma vez identificados os recursos, foram estabelecidos os direcionadores para alocar os custos (recursos) às atividades. Os direcionadores são identificados por meio do quadro 3.

Quadro 3 – Descrição dos direcionadores de recursos

Recursos	Direcionadores
Aluguel	m²
Seguro	m²
Materiais de Limpeza	m²
Eletricidade	pontos de consumo
Água	pontos de consumo
Mão de obra	horas trabalhadas
Papelaria	número consultas
Depreciação de Equipamentos	número consultas
Manutenção de Equipamentos	número consultas
Telefones	número consultas
Notas Fiscais	número consultas
Estacionamento	número consultas

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Os critérios considerados na determinação dos direcionadores de recursos evidenciados no quadro 3 são explicitados abaixo.

- *Aluguel, Seguro e Materiais de Limpeza:* para este recurso foi definido como direcionador o metro quadrado em que cada atividade é desempenhada. Como algumas atividades ocorrem no mesmo espaço físico, foi necessário calcular o m² alocado em cada atividade, ficando assim definido: a área correspondente à Recepção ficou dividida entre as atividades: *agendar primeira consulta, pagamento* e *comprar materiais odontológicos*; a sala de espera foi alocada em sua totalidade para a atividade *recepcionar pacientes*; as centrais de material esterilizado sujo e limpo foram somadas às áreas e o valor resultante alocado à *limpeza*; nos quatro consultórios foram somadas às áreas e divididas por três, uma das partes foi novamente subdividida para metragem das seguintes atividades, respectivamente: *consulta procedimento odontológico, consulta de avaliação; orçamento e preparar consultório.*
- *Eletricidade:* o direcionador deste recurso emprega o mesmo raciocínio descrito no item anterior, uma vez que todas as atividades o consomem.
- *Água:* o recurso água também utiliza o mesmo raciocínio para sua alocação. Entretanto, foram excluídos os locais onde o recurso não é consumido.
- *Mão de obra:* o direcionador mais coerente encontrado foi o número de horas trabalhadas nas atividades. Para tal, foram cronometradas todas as atividades; no caso da atividade ter tempo variável – como *consulta procedimento odontológico* – foi utilizada uma média simples entre as medidas de tempo encontradas.
- *Manutenção e depreciação de equipamentos:* refere-se à manutenção da cadeira odontológica onde são atendidos os pacientes (equipo), por isso sua alocação ocorreu pelo número de consultas e foi dividida apenas entre as atividades *consulta de avaliação e consulta procedimento odontológico.*
- *Telefone:* a alocação ocorreu por meio do direcionador número de consultas, sendo cabível apenas aquelas atividades que envolvem ligações telefônicas.
- *Notas Fiscais e Papelaria:* o gasto com notas fiscais também foi direcionado conforme o número de consultas.
- *Estacionamento:* optou-se por colocar o estacionamento como recursos – e não como despesa ou custo direto – pois a Clínica possui um estacionamento conveniado, o qual não é utilizado por parcela significativa dos pacientes por distintas razões.

c) Alocação dos custos às atividades

Identificadas as atividades e estabelecidos os direcionadores de recursos, fez-se a alocação dos recursos às atividades, conforme resultado apresentado na tabela 2.

Tabela 2 – Recursos alocados às atividades

Atividades	Recursos
Agendar primeira consulta	R$ 1338,50
Recepcionar paciente	R$ 883,01
Consulta de Avaliação Odontológica	R$ 1970,04
Orçamento de Tratamento	R$ 1408,84
Preparar Consultório	R$ 1114,82
Consulta para Procedimento Odontológico	R$ 4528,75
Pagamento	R$ 855,97
Compra de Materiais Odontológicos	R$ 951,80
Limpeza	R$ 2120,99
Total	R$ 15172,72

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

4.3 Identificação dos objetos de custos

Para o estudo foram selecionados 6 dentre os mais de 110 procedimentos oferecidos pela Clínica. São eles: *Avaliação, Profilaxia, Restauração, Endodontia, Exodontia e Coroa Protética de Porcelana.* Os procedimentos identificados foram escolhidos em razão dos seguintes aspectos: volume; especialidades distintas; dificuldade na percepção do custo; e alto nível

de detalhamento. Cabe ressaltar que os custos informados na tabela 2 correspondem ao total do mês considerado na análise. A apropriação do total de custos para os 6 procedimentos escolhidos é explicada no item 4.4.

4.4 Atribuição dos custos das atividades aos objetos de custos

A atribuição dos custos das atividades aos objetos de custos foi realizada por meio da identificação dos direcionadores de atividades. A identificação dos direcionadores considerou a maneira com que cada atividade é consumida pelos procedimentos. As atribuições ocorreram da seguinte maneira:

- os custos da atividade *Agendar primeira consulta* foram alocados integralmente ao procedimento *Avaliação*;
- a atividade *Orçamento/Tratamento* ocorre após a consulta avaliativa e para todo e qualquer procedimento a ser executado. Por esta razão, custos desta atividade foram alocados igualitariamente aos objetos de custo, exceto ao procedimento *Avaliação*;
- a alocação dos custos das atividades *Recepcionar Paciente, Preparar Consultório e Limpeza* foi realizada com base no número de consultas realizadas no mês de outubro de 2010. Para o procedimento *Coroa Protética de Porcelana*, foi necessário multiplicar o número de consultas por 4 (quatro), uma vez que para concluir o serviço são necessárias quatro consultas, em dias distintos;
- a atividade *Consulta Procedimento Odontológico* teve seus custos alocados a partir do número de consultas e do tempo requerido em cada procedimento, excluindo o procedimento Avaliação por já possuir uma atividade específica para tal;
- a atividade *Pagamento* não ocorre para o procedimento *Avaliação*. Para os demais procedimentos foi utilizado o direcionador número de consultas;
- a atividade *Compra de Materiais Odontológicos* é imprescindível a todos os procedimentos, sendo seu custo alocado pelo número de consultas.

Definida a maneira como os custos das atividades devem ser alocados aos objetos, procedeu-se à alocação, o que resultou nos dados apresentados na tabela 3.

Tabela 3 – Recursos alocados aos objetos de custos

Objetos de custos	Recursos totais	Recursos por unidade
Avaliação	R$ 7600,56	R$ 90,75
Profilaxia	R$ 1780,23	R$ 29,17
Restauração	R$ 1670,98	R$ 43,68
Endodontia	R$ 1120,56	R$ 53,89
Exodontia	R$ 220,78	R$ 290,64
Coroa Protética de Porcelana	R$ 750,79	R$ 139,55

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

O procedimento *Avaliação*, aparentemente mais simples, recebe a maior parcela de custos. Isso ocorre em razão deste procedimento se apropriar de custos específicos, bem como pelo expressivo número de avaliações realizadas. No mês de análise foram identificadas as seguintes ocorrências de procedimentos: *Avaliação* (128 consultas); *Profilaxia* (96 consultas); *Restauração* (41 consultas); *Endodontia* (24 consultas); *Exodontia* (1 consulta); *Coroa Protética de Porcelana* (28 consultas); demais procedimentos (186 consultas).

5 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS

Além da proposta de implementação do ABC, fez-se a análise dos custos diretos de cada objeto de custo. Cada procedimento odontológico consome materiais específicos. Os materiais consumidos e que são específicos de cada procedimento são definidos como custos diretos. As informações sobre o uso destes recursos específicos foram coletadas mediante entrevistas com o dentista e demais funcionários da Clínica, além de observação *in loco*. Para tanto, escolheu-se o procedimento *Restauração* a fim de

exemplificar a identificação dos custos diretos com materiais, conforme tabela 4. Os gastos com mão de obra (dentista e demais funcionários) foram considerados custo indireto em razão da dificuldade de mensuração do tempo necessário para a realização de cada procedimento.

Tabela 4 – Custo com material no procedimento *Restauração*

Material	Uso	Custo/procedimento
Anestésico	1,5 unidades	R$ 1,290
Ácido	0,1ml	R$ 0,396
Adesivo	0,5ml	R$ 10,67
Agulha descartável	1 unidade	R$ 0,590
Brocas	0,033	R$ 0,759
Carbono	0,333	R$ 0,107
Fita matriz	3cm	R$ 0,090
Folha Impermeável	1 unidade	R$ 0,140
Guardanapo	2 unidades	R$ 0,140
Lixa polimento	0,010	R$ 0,033
Luva	4 unidades	R$ 0,774
Máscara	2 unidades	R$ 0,388
Microbusch	1 unidade	R$ 0,100
Pontas de acabamento	0,0667	R$ 0,893
Resina	0,04g	R$ 1,000
Sacolé	4 unidades	R$ 0,053
Sugador	1 unidade	R$ 0,088
Taça de borracha	0,0667	R$ 0,147
Total		R$ 17,654

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

A identificação dos custos com materiais também foi realizada para os demais procedimentos, cujo resumo é apresentado na tabela 5.

Tabela 5 – Custo com material nos procedimentos

Procedimento	Custo/procedimento
Avaliação	R$ 0,893
Profilaxia	R$ 4,814
Restauração	R$ 17,654
Endodontia	R$ 72,095
Exodontia	R$ 8,71
Coroa Protética de Porcelana	R$ 126,854

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Além dos custos com materiais, cada procedimento apresenta custos de esterilização. Estes também são diretos e específicos de cada procedimento. Por meio da tabela 6 são identificados os custos com esterilização por procedimento.

Tabela 6 – Custo com esterilização nos procedimentos

Procedimento	Custo/procedimento
Avaliação	R$ 0,50
Profilaxia	R$ 1,79
Restauração	R$ 1,88
Endodontia	R$ 1,78
Exodontia	R$ 3,97
Coroa Protética de Porcelana	R$ 1,79

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Após a aplicação do ABC e do estudo dos custos diretos por procedimento, apresenta-se os custos totais por procedimento na tabela 7.

Tabela 7 – Custo total unitário por procedimento

Procedimento	Custo direto com materiais	Custo direto com esterilização	Custo indireto unitário	Custo unitário total
Avaliação	R$ 0,893	R$ 0,50	R$ 90,75	R$ 92,14
Profilaxia	R$ 4,814	R$ 1,79	R$ 29,17	R$ 35,77
Restauração	R$ 17,654	R$ 1,88	R$ 43,68	R$ 63,21
Endodontia	R$ 72,095	R$ 1,78	R$ 53,89	R$ 127,77
Exodontia	R$ 8,71	R$ 3,97	R$ 290,64	R$ 303,32
Coroa Protética de Porcelana	R$ 126,854	R$ 1,79	R$ 139,55	R$ 268,19

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

O levantamento dos custos totais por procedimento revela que, diferente do que grande parte dos dentistas acredita, nem sempre o custo indireto de um procedimento é maior do que seu custo direto. Por exemplo, quando somados os custos diretos com materiais e esterilização, o serviço de Endodontia apresenta mais custos diretos do que indiretos.

Os dados e informações apurados com a proposta de implementação do custeio baseado em atividades sugerem usos gerenciais na gestão dos serviços odontológicos. Por meio das informações de custos, o gestor da clínica odontológica pode gerenciar os gastos da organização diante de uma diversidade de procedimentos; identificar as fontes geradores de custos e propiciar uma maior eficiência na alocação respectiva; verificar as atividades/procedimentos que mais consomem recursos; comparar os custos incorridos e a receita gerada em cada procedimento; identificar os procedimentos que mais contribuem para a obtenção do resultado líquido do período (lucro ou prejuízo).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve por objetivo estruturar uma proposta de implementação do custeio baseado em atividades na gestão de serviços odontológicos. A estruturação da proposta baseou-se em quatro macroetapas: identificação das atividades; atribuição dos custos às atividades; identificação dos objetos de custos; e atribuição dos custos das atividades aos objetos de custo. Tais etapas representam a configuração básica do ABC, difundida na literatura e na prática das empresas. Para tanto, foram selecionados seis procedimentos odontológicos prestados pela Clínica, objeto do estudo: avaliação, profilaxia, restauração, endodontia, exodontia e coroa protética porcelana. Estes procedimentos foram escolhidos por serem os mais representativos em termos de ocorrência e de faturamento.

Foram identificadas, por meio de um levantamento das funções desempenhadas por cada unidade organizacional, as seguintes atividades: agendar primeira consulta; recepcionar paciente; consulta de avaliação odontológica; orçamento de tratamento; preparar consultório; consulta para procedimento odontológico; pagamento; compra de materiais odontológicos; limpeza. Estas atividades receberam os custos (recursos) por meio das seguintes micro-etapas: identificação dos recursos; estabelecimento dos direcionadores de custos; e alocação dos recursos. Infere-se, a partir da observação dos direcionadores de custos, que quanto maior o número de procedimentos realizados, mais diluídos são os custos indiretos, fazendo com que o custo por procedimento seja menor.

Além da alocação dos custos indiretos, por meio do ABC, fez-se a identificação dos custos diretos de cada procedimento odontológico. Foram classificados como custos diretos os materiais específicos consumidos nos procedimentos, bem como os serviços de esterilização realizados. Ressalta-se que a mão de obra (dentista e demais funcionários) foi considerada custo indireto, em razão da dificuldade de mensuração do tempo necessário para a realização de cada procedimento. A identificação dos custos diretos e dos custos indiretos permitiu a totalização dos custos unitários por procedimento.

Em razão das características já expostas no decorrer do artigo, entende-se que o custeio baseado em atividades representa uma metodologia que atende às necessidades da gestão de custos nos serviços odontológicos. Contudo, cabe ressaltar que a proposta realizada representa um estudo inicial para possível implementação na Clínica. A sua implementação efetiva poderá suscitar ajustes nas diferentes macroetapas identificadas, bem como a inserção de novos elementos não identificados no presente estudo.

Em razão de se tratar de um estudo de caso, não há a possibilidade de generalizar os resultados alcançados, o que representa uma das limitações do trabalho. Assim, recomenda-se a aplicação da proposta em outras clínicas odontológicas, a fim de comparar os resultados alcançados, bem como aperfeiçoar a gestão de custos no segmento de serviços odontológicos.

REFERÊNCIAS

BAKER, Judith J. **Activity-Based Costing and Activity-Based Management for health care**. Maryland: Aspen Publishers, 1998.

BLOCHER, Edward J.; CHEN, Kung H.; COKINS, Gary; LIN, Thomas W. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos.** v.1, 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. **Activity-Based Costing para hospitais.** São Paulo, 1997. Dissertação (Mestrado em Administração Contábil e Financeira) – Escola de Administração de Empresa da Fundação Getúlio Vargas.

LOURENÇO, João Frederico de Oliveira. **Modelo de custeio baseado em atividades – ABC – aplicado em um hospital** (Monografia em Engenharia de Produção - USP). São Paulo, 2009.

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

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing:** uma orientação aplicada. 4. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing:** edição compacta. 3. ed São Paulo: Atlas, 2001.

PEREZ JR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologias de custos utilizadas nas maiores indústrias do setor têxtil do Estado de Santa Catarina**. In: XIII SemeAd – Seminiários de Administração. Anais... São Paulo: FEA-USP, 2010.

ENDEREÇO DOS AUTORES:

KARYN DE CASTRO SERRATINE
Universidade do Estado de Santa Catarina,
Escola Superior de Administração e Gerência
Av. Madre Benvenuta, 2.037 | Itacorubi
88035-001| Florianópolis/SC
E-mail: karyncs@gmail.com

FABIANO MAURY RAUPP
Universidade do Estado de Santa Catarina,
Escola Superior de Administração e Gerência
Av. Madre Benvenuta, 2.037 | Itacorubi
88035-001| Florianópolis/SC
E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

Submissão: 28/12/2011
Aceito para publicação: 21/11/2012