



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

André Filipe Galante Torres

Implementação do Activity-Based Costing numa Empresa
de Serviços de Saúde

Mestrado Controlo do Gestão

Coimbra, Abril de 2019



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

André Filipe Galante Torres

Implementação do Activity-Based Costing numa Empresa de Serviços de Saúde

Trabalho de Projeto submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Controlo de Gestão realizado sob a orientação do Professor Doutor João Paulo Correia Teodósio e coorientação da Professora Doutora Cláudia Maria Pires de Carvalho Coimbra.

Coimbra, Abril de 2019

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor deste projeto que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente projeto

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Doutor João Teodósio por ter aceitado o meu convite e me orientado na realização deste projeto;

À Professora Doutora Cláudia Coimbra pelas valiosas opiniões, pontos de vista e ajuda prestada;

À Clínica Dentária por se demonstrar completamente receptiva e me deu a possibilidade de aplicar o meu projeto;

Ao meu pai por me ter motivado sempre a terminar o projeto mesmo com todas as situações inesperadas;

A uma pessoa muito especial, que agradeço pelo apoio, acompanhamento, compreensão e por ter transmitido sempre pensamentos positivos, tornando possível mais uma etapa da minha vida;

A todos os funcionários da clínica pela simpatia e boa receção.

RESUMO

As mudanças ocorridas no ambiente empresarial têm provocado um aumento da competitividade entre as empresas e uma mudança na sua estrutura de custos. Os sistemas de custeio permitem imputar os custos das organizações aos produtos ou serviços, ainda assim, o sistema de custeio baseado nas atividades permite que as distorções desta afetação sejam minimizadas. Este proporciona informações úteis sobre os custos com o objetivo de compreender como os produtos, os serviços e as atividades contribuem para os resultados das organizações.

A questão de investigação do presente trabalho é saber se existe a possibilidade, de forma pertinente, de implementar o sistema de custeio baseado nas atividades numa clínica odontológica. Os objetivos gerais deste projeto consistem em partilhar a existência e a funcionalidade do sistema de custeio baseado nas atividades para as pequenas e médias empresas, e também apresentar uma proposta de implementação deste sistema numa clínica odontológica.

O sistema proposto vai permitir o cálculo do custo unitário e total de cada serviço prestado pela clínica em função do custo suportado para a prestação do serviço.

Palavras-chave: Custeio Baseado nas Atividades; Custo; Gasto; Sistemas de Custeio

ABSTRACT

The changes in the business environment have led to an increase in competitiveness between companies and a change in their cost structure. Costing systems allow organizations to allocate costs to products or services, yet the activity-based costing system allows the distortions of this allocation to be minimized. It provides useful cost information to understand how products, services, and activities contribute to organizations' bottom line.

The research question of the present work is to know if there is a possibility, in a pertinent way, to implement the system of costing based on the activities in a dental clinic. The general objectives of this project are to share the existence and functionality of the activity-based costing system for small and medium-sized enterprises, and also to present a proposal to implement this system in a dental clinic.

The proposed system will allow the calculation of the unit and total cost of each service provided by the clinic in function of the cost incurred to provide the service.

Keywords: Activity-Based Costing; Cost; Expend; Costs Systems

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO.....	1
1. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO	4
1.1. Evolução Histórica desde a génese até à atualidade	4
1.2. Os Objetivos da Contabilidade de Gestão	6
1.3. A importância da informação fornecida pela Contabilidade de Gestão	9
2. SISTEMAS DE CUSTEIO TRADICIONAL.....	12
2.1. Conceitos de Custos.....	12
2.2. Sistema de Repartição dos GGF por Coeficientes Únicos.....	16
2.3. Sistema de Repartição dos GGF por Coeficientes Múltiplos	17
2.4. Sistema de Repartição dos GGF por Secções Homogéneas	18
3. SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO NAS ATIVIDADES – ABC	20
3.1. Noção do Sistema de Custeio Baseado nas Atividades	22
3.2. Principais Objetivos do ABC.....	25
3.3. Caracterização do Sistema ABC.....	26
3.3.1. Fases de Implementação do Sistema ABC.....	26
3.3.1.1. <i>Identificação e definição das atividades – Matriz das atividades</i>	27
3.3.1.2. <i>Atribuição dos Custos às Atividades e apurar os seus custos unitários – Cost Drivers de recursos</i>	28
3.3.1.3. <i>Identificação dos Cost Drivers</i>	29
3.3.1.4. <i>Atribuição dos Custos aos Objetos de Custo e apurar os seus Custos Unitários – Cost Drivers de atividades</i>	31
3.4. Vantagens e Limitações do Sistema ABC	32
3.5. Comparação entre o Sistema ABC e os Sistemas de Custeio Tradicionais.....	35
3.6. O ABC nas empresas de Serviços.....	36
4. OBJETIVOS E METODOLOGIA.....	39
4.1. Objetivos Gerais e Específicos	39
4.2. Justificação da Metodologia	40
5. A EMPRESA.....	41
5.1. Apresentação da Empresa	41
5.1.1. Visão, Missão, Objetivos e Valores.....	41
5.1.2. Apresentação do Negócio (prestação de serviços)	42
5.1.3. Importância do estudo para a Organização.....	45

6.	CONCEÇÃO E APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC	46
6.1.	Identificação e definição das atividades – Matriz das atividades	46
6.2.	Identificação dos <i>cost drivers</i> de recursos	48
6.3.	Atribuição dos Custos às Atividades e Apurar os seus Custos Unitários	50
6.4.	Atribuição dos Custos aos Objetos de Custo e apurar os seus custos unitários – <i>Cost Drivers</i> de atividades	56
6.5.	Custo Total dos Objetos de Custo.....	60
7.	ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS	62

ÍNDICE FIGURAS

Figura 1.1 - Objetivos, Orientação e Utilidade.....	8
Figura 2.1 - Tipos de custos numa empresa industrial	16
Figura 3.1 - Filosofia do Sistema ABC	24
Figura 3.2 - Critérios de Alocação do sistema ABC	32
Figura 4.1 - Organograma Clínico.....	42

ÍNDICE TABELAS

Tabela 1.1 - Definições de Contabilidade de Gestão	7
Tabela 1.2 - Síntese comparativa: Contabilidade Financeira VS. Contabilidade de Gestão	10
Tabela 3.1 - Definições de Sistema de Custeio Baseado nas Atividades	23
Tabela 3.2 - Sistema custeio ABC vs. Sistemas custeio tradicionais	35
Tabela 5.1 - Unidades Organizacionais e Funções.....	44
Tabela 6.1 - Matriz das Atividades.....	46
Tabela 6.2 - Custos Indiretos.....	48
Tabela 6.3 - <i>Cost Drivers</i> de Recursos	50
Tabela 6.4 - Alocação Recursos Salários	51
Tabela 6.5 - Alocação dos Recursos às Atividades	53
Tabela 6.6 - Realocação das Atividades Secundárias às Primárias.....	55
Tabela 6.7 - Custo Total das Atividades Primárias	56
Tabela 6.8 - Objetos de Custo Vs. Faturação	57
Tabela 6.9 - Cost Driver de Atividades	57
Tabela 6.10 - Custo Unitário Atividades Primárias.....	58
Tabela 6.11 - Alocação do Custo das Atividades aos Objetos de Custo.....	59
Tabela 6.12 - Custo Total e Unitário dos Objetos de Custo	59
Tabela 6.13 - Imputação Custos Diretos	61
Tabela 6.14 - Custos totais e unitários dos Objetos de Custo	61
Tabela 7.1 - Demonstração por Atividades	63

ACRÓNIMOS

ABC - *Activity-Based Costing*

ABM - *Activity-Based Management*

BSC - *Balanced Scorecard*

CIPA - Custo Industrial da Produção Acabada

CIPV - Custo Industrial da Produção Vendida

Cm - Compras Mercadorias

CMV - Custo Mercadoria Vendida

CP - Custo Primo

CSV - Custo dos Serviços Vendidos

GC - Gastos Conversão

GDS - Gastos diretos atribuídos nos serviços prestados e vendidos

GGP - Gastos Gerais de Produção

GIS - Gastos indiretos aplicados nos serviços prestados e vendidos

GNI - Gastos Não Industriais

Hh - Horas/homem

Hm - Horas/máquina

If - Inventário Final

Ii - Inventário Inicial

JIT - *Just In Time*

MOD - Mão-de-Obra Direta

MP - Matérias-Primas

MS - Matérias Subsidiárias

PA - Produto Acabado

PvF - Produção em vias de Fabrico

ROI - *Return On Investment*

SfSC - Saldo final dos Serviços em Curso

SiSC - Saldo inicial dos Serviços em Curso

INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas o aumento da competitividade entre as empresas tem sido fomentado pelo desenvolvimento de novas tecnologias e pela abertura dos mercados. Este aumento da oferta dotou os consumidores de novos conhecimentos, originando a definição de padrões aceitáveis de qualidade vs. preço. Desta forma, a necessidade das empresas em melhorar a sua produtividade, eficiência, lucratividade e quota de mercado tem sido constante, visando sempre atingir a satisfação dos seus clientes.

A informação acerca da atividade interna da empresa tem sido um âmbito muito aprofundado pelos gestores dos negócios, no sentido de poderem atingir os objetivos das organizações. Segundo Coelho (2006a) os gestores são constantemente confrontados com a necessidade de tomar decisões complexas, e a informação oportuna e relevante acerca de uma determinada afetação de recursos, ou sobre as consequências passadas das afetações já realizadas, é fundamental para a competitividade e o para um bom desempenho.

Assim, um sistema de custeio deverá de fornecer a informação acerca dos custos o mais próximo da realidade possível, no sentido de os gestores tomarem as suas decisões com o maior conhecimento possível. Segundo Caldeira, Asseiceiro, Vieira e Vicente (2014) muitas empresas descobriram que é possível melhorar o planeamento, o custo do produto, o controlo operacional e de gestão usando a análise das atividades.

Esta análise baseada nas atividades deu origem ao sistema de Custeio Baseado nas Atividades (ABC) que, segundo Jordan, Neves e Rodrigues (2015), veio complementar a análise dos custos dos produtos pela análise das atividades desenvolvidas, tendo em conta que os custos serão primeiramente imputados às atividades e, posteriormente, aos objetos de custo pela sua relação de causalidade.

A clínica odontológica tem exigências acrescidas de informação no âmbito dos custos suportados. A sua localização geográfica proporciona a que esteja submetida a uma grande pressão da concorrência e exigência dos seus pacientes. Neste sentido, o sistema ABC vem satisfazer esta necessidade de informação, fornecendo informação detalhada que permita uma gestão eficaz e eficiente dos recursos e das atividades.

A clínica odontológica em estudo não tem nenhum tipo de sistema de custeio que proporcione informações relevantes para se determinar o custo dos serviços prestados e,

sendo uma empresa prestadora de serviços onde o capital humano é o principal agente na criação de valor para a empresa, o sistema de custeio ABC vem, por um lado, fornecer informação acerca dos custos dos serviços prestados e, por outro, aprovisiona os gestores de informação de gestão acerca das atividades desenvolvidas na clínica, bem como a sua implicação para o negócio.

Atendendo à necessidade de informação da clínica em saber quais os serviços prestados que compreendem maiores custos e de que forma estes poderão ser geridos, foi definida a questão geral de investigação deste projeto, consistindo em saber se é possível e pertinente a implementação do sistema de custeio ABC numa clínica odontológica.

O presente projeto tem como objetivo geral apresentar uma proposta de implementação de um sistema de custeio baseado nas atividades numa clínica odontológica que lhe proporcione informação adequada à tomada de decisão.

De forma a cumprir o objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar uma metodologia para a aplicação do sistema ABC;
- Examinar e compreender o funcionamento da clínica em estudo;
- Conhecer e compreender as principais atividades desenvolvidas;
- Identificar os principais recursos consumidos e a sua representatividade para a clínica;
- Reconhecer os *cost drivers* de recursos e de atividades relacionando-os com os respetivos recursos e atividades;
- Definir as várias fases de implementação do sistema ABC;
- Analisar e apresentar conclusões acerca dos resultados obtidos.

O presente Projeto encontra-se estruturado em seis capítulos. O primeiro capítulo é reservado ao âmbito da contabilidade de gestão, desde a sua gênese à atualidade, aos seus objetivos e à importância da informação fornecida. O segundo capítulo é dedicado a uma resumida explicação dos custos de operação das organizações e à exposição dos sistemas de custeio tradicionais. No terceiro capítulo é enquadrado e explicado o sistema ABC, referido as suas fases de implementação, vantagens, limitações e fatores críticos de sucesso. No capítulo quatro é apresentada a clínica em estudo que, por razões de confidencialidade, não é identificada. A implementação dos sistemas de custeio baseado

nas atividades é realizada no capítulo cinco, onde são definidas as atividades, os recursos e os *cost drivers* de recursos e de atividades. O capítulo seis é reservado a uma análise dos resultados obtidos. Por último, são apresentadas limitações ao desenvolvimento do estudo, as principais conclusões e os contributos do trabalho realizado.

1. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO

1.1. Evolução Histórica desde a génese até à atualidade

A contabilidade de gestão como hoje é conhecida pela sociedade empresarial começou a ser desenvolvida profundamente entre os séculos XIX e XX mais precisamente entre os anos 1880 e 1925 (Nunes & Valério, 2015). No entanto, a contabilidade de gestão teve a sua origem em meados do século XVIII, com o aparecimento da Revolução Industrial, surgindo exclusivamente como uma ferramenta para o cálculo de custos.

Com o advento da Revolução Industrial, o processo de fabrico das empresas começou a sofrer grandes alterações devido à evolução da qualidade de vida das populações, o aparecimento das primeiras grandes fábricas em substituição das oficinas mais artesanais e o aumento do investimento – capitalismo. A partir dessa altura os empresários começaram a possuir forças de trabalho próprias através da contratação de recursos humanos, da aquisição de equipamentos, revisão dos processos, novos regimes e forças de trabalho associadas ao processo de fabrico (Rioux, 1996).

Pela utilização de recursos próprios, os empresários começaram a ter necessidade de informação sobre os seus próprios custos, tanto para efeitos de valorização dos inventários (acabados e em vias de fabrico), como para o controlo do processo produtivo. Predominando a produção em grande escala começaram-se a dar os primeiros passos na descrição do Sistema de Custeio por Processos. Ao utilizarem recursos próprios os empresários pretendiam maximizar a utilização dos seus ativos, utilizando os mesmos processos produtivos para a produção de dois ou mais produtos, começando-se a utilizar os princípios da Produção Múltipla.

Esta revolução empresarial na fabricação proporcionou a possibilidade aos empresários de poderem predeterminar os custos para a produção dos seus bens. Pela análise dos métodos, movimentos e tempos de trabalho, tornou-se possível o aprofundamento dos padrões técnicos e científicos pelo que, a contabilidade de custos apresentou uma nova vertente, os Custos-Padrão, merecendo o reconhecimento das práticas sofisticadas de contabilidade de custos e implementação da gestão orçamental utilizadas por grandes empresas, tais como a DuPont e a General Motors.

A empresa multi-divisionalizada *DuPont* pela primeira vez entre 1903 e 1912, agrupou os três tipos de informação da empresa (contabilidade financeira, contabilidade de custos e contabilidade dos investimentos e de capital), criando um modelo único e coerente. O resultado deste agrupamento, sob forma de rácio – ROI (*Return On Investment*) – permitiu obter uma imagem global acerca da economia da empresa, servindo paralelamente como um indicador de eficiência dos diversos departamentos. Este indicador permitiu à empresa saber a capacidade desta em gerar resultados, avaliar e viabilizar um processo mais objetivo para a tomada de decisões proporcionando um potencial aumento nos retornos e nos lucros.

Devido à crise que se instalou após a I Guerra Mundial (1914 – 1918), as empresas sentiram a necessidade de criar um modelo para estabelecer os preços dos produtos (Target Price) que interligasse a satisfação dos clientes ao desejo do alcance do ROI pretendido (Caldeira, Asseiceiro, Vieira, & Vicente, 2014).

Nesta fase, em que o mundo atravessava uma crise pós-guerra, tornara-se imperativo o conhecimento dos custos, fazendo com que a contabilidade dos movimentos industriais se comesse a concentrar nos movimentos internos associados à atividade produtiva. Esta contabilidade permitiu os primeiros cálculos para a otimização dos recursos utilizados e as primeiras tentativas de redução dos custos.

A nova contabilidade de custos começou a fornecer informação acerca da *performance* dos departamentos e centros de atividade, e ainda a rendibilidade por produtos, canais de distribuição, áreas geográficas ou clientes (Caldeira, Asseiceiro, Vieira & Vicente, 2014). Os gestores dos negócios utilizavam a informação contabilística para gerir cada departamento e/ou centro de atividade, tomando decisões para coordenar as suas funções, mas também para controlar e avaliar o desempenho da empresa como um todo.

A revolução do contexto empresarial tornou obsoleta a tomada de decisão a partir única e exclusivamente da informação financeira (contabilidade financeira). A envolvente social das empresas começou a mudar, dado que as modas e tendências começavam a guiar as expectativas da comunidade geral. A sociedade começou a ficar mais exigente no que toca à relação qualidade *vs.* preço, fomentando a competitividade empresarial. Esta fase abriu portas para a seguinte que, apresentando um âmbito mais amplo do que a mera

preocupação com os custos, a Contabilidade de Gestão possibilitou às empresas adaptarem-se ao meio envolvente cada vez mais exigente e competitivo.

A década de 80 foi marcada pelas grandes revelações e desenvolvimento da contabilidade de gestão. A usual técnica de apuramento de custos e de resultados tornara-se arcaica com a constante mudança do mundo social, político, económico e empresarial, tendo surgido diversas metodologias e conceitos que foram transportadas até à atualidade, com o objetivo de avaliar e controlar os custos de forma mais eficiente. Como exemplos destas novas metodologias e conceitos tem-se: JIT (*just-in-time*), *Life Cycle Costing*, Cadeia de Valor e o ABC (*Activity-based Costing*) (Caldeira, Asseiceiro, Vieira, & Vicente, 2014).

A contabilidade de gestão faz parte de um todo, é o processo de obtenção, tratamento, análise e fornecimento de informação para os responsáveis das empresas. Esta tem de ser organizada e flexível em função das necessidades específicas de cada organização. Esta assume o objetivo de complementaridade à contabilidade financeira, fornecendo informação de gestão mais detalhada e mais eficaz para a tomada de decisão.

1.2. Os Objetivos da Contabilidade de Gestão

Tendo a Contabilidade de Gestão surgido pela necessidade de informação dos gestores do negócio acerca do funcionamento e desempenho das empresas, esta sofreu evoluções ao longo do tempo de modo a se adaptar às necessidades do quotidiano dinâmico. A Contabilidade de Gestão tem diversas interpretações de acordo com vários autores (Tabela 1.1):

Tabela 1.1 - Definições de Contabilidade de Gestão

Autor	Definição
Caldeira, Asseiceiro, Vieira e Vicente (2014, p.37)	<i>“A contabilidade de gestão pretende contribuir com informação relevante, histórica ou previsional, monetário ou não monetária, segmentada ou global, sobre a situação interna da empresa, para a tomada de decisão.”</i>
Horgren, Sundem e Stratton (1999, p.5)	<i>“[...] contempla os processos de identificar, medir, acumular, analisar, preparar, interpretar e disponibilizar informação de suporte à concretização dos objetivos da organização, assegurando o uso eficiente de recursos”</i>
Jordan, Neves e Rodrigues (2015, p.119)	<i>“[...] atribuição financeira a um ou a múltiplos segmentos das organizações, os custos resultantes dos níveis de utilização ou consumo de recursos, os rendimentos decorrentes da produção de bens ou da prestação de serviços realizada e os níveis de ativos e passivos afetos à sua exploração.”</i>
Silva (1991, p.31)	<i>“[...] a tradução em unidades monetárias de todo o processo tecnológico da empresa. Compete-lhe seguir as transformações por que passam as matérias primas em ordem ao apuramento e controlo do custo de cada um dos produtos que resultam dessa elaboração.”</i>

Fonte: Elaboração Própria

Assim, a Contabilidade de Gestão é uma ferramenta que fornece informação acerca dos custos, proveitos e resultados da empresa aos utilizadores dessa informação. Esta abrange todo o tipo de informação, podendo ser tratada como método de cálculo e/ou utilizada como ferramenta de planeamento, análise, controlo, avaliação e organização, focando-se em ser um instrumento de informação para os gestores e decisores empresarias.

A Contabilidade de Gestão estuda de uma forma analítica e muito específica as operações internas, tendo por objeto os custos resultantes dos níveis de utilização ou consumo de recursos, os rendimentos decorrentes da produção de bens ou da prestação de serviços, e os níveis de ativos e passivos afetos à sua exploração, torna-se perfeitamente ajustável às necessidades da gestão das organizações (Coelho, 2006a).

Segundo Caldeira, Asseiceiro, Vieira e Vicente (2014) de uma forma generalizada é possível distinguir quatro objetivos da contabilidade de gestão:

1. Apoio a outros instrumentos técnicos e de gestão, realçando o apuramento dos custos de cada bem adquirido e/ou fabricado; permitindo o cálculo do valor dos inventários tanto de matérias-primas, como de produtos acabados e de produtos em vias

de fabrico, apoiando na elaboração das demonstrações financeiras; e possibilita calcular o preço de venda, tendo como conhecido o preço de custo;

2. Controlo retrospectivo dos resultados, apoiando os sistemas de controlo de resultados e orçamentação;

3. Apoio à tomada de decisão, procurando projetar a empresa no futuro e produzir modelos de apoio à decisão;

4. Avaliar a *performance* económico-financeira, de um ou múltiplos centros de atividade (produção/operação, vendas, aprovisionamento, etc.).

Como instrumento que deve contribuir para a criação de valor das empresas, os objetivos da Contabilidade de Gestão apresentados terão de estar alinhados com os objetivos, missão e visão da organização.

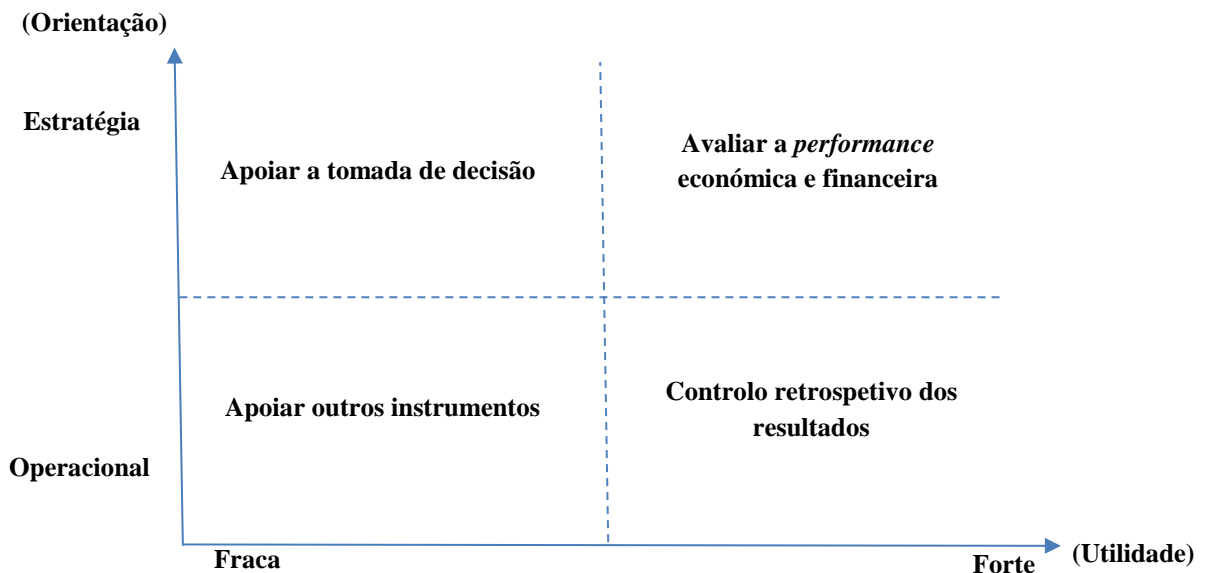


Figura 1.1 - Objetivos, Orientação e Utilidade

Fonte: Adaptado de Jordan, Neves e Rodrigues (2015)

Na figura 1.1 estão apresentados os objetivos da contabilidade de gestão tendo em conta a relação entre a dimensão da decisão e a utilidade. Nos níveis superiores estão alocados os objetivos para a implementação e realização da estratégia das organizações, orientados para a avaliação das *performances* organizacionais. Por outro lado, nos níveis inferiores estão alocados os objetivos que realçam os interesses dos gestores operacionais, como é o caso da contabilidade de custos, orientados para servirem de apoio a outros instrumentos de gestão.

A Contabilidade de Gestão pretende assim servir de orientação ou ponto de referência para todo o tipo de decisões internas, e a boa informação prepara os gestores para atingirem os seus objetivos, ao passo que a informação não adequada é uma porta aberta para o insucesso.

1.3. A importância da informação fornecida pela Contabilidade de Gestão

A Contabilidade de Gestão deve constituir um instrumento fundamental para a criação de valor das empresas. Sendo a gestão o seu domínio de atuação, é fundamental entender a importância da informação fornecida pela Contabilidade de Gestão, bem como os seus utilizadores.

Segundo Anthony e Govindarajan (1998), o campo da Contabilidade está amplamente dividido em dois segmentos: a Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Gestão. A primeira fornece informação regulamentada por princípios contabilísticos politicamente aceites, sendo utilizada para fornecer informação a organismos externos à entidade; a segunda fornece a informação de uso interno não obedecendo a princípios ou normas oriundas de entidades reguladoras, no entanto, é suportada por regras que permitem fornecer informações úteis e fiáveis aos clientes internos da empresa.

Sendo utilizada por clientes internos para o sucesso da organização, a informação fornecida pela Contabilidade de Gestão deve ser flexível ao ponto de considerar as especificidades de cada organização, no sentido de todos os utilizadores poderem ter acesso à melhor informação possível (Teixeira, Mata, Rita, Gonçalves & Rosário, 2005). No sentido de se obter a tão desejada “melhor informação possível” terá de se ter em conta que a informação deverá obedecer a três características fundamentais:

- Oportuna, pois deverá de ser aquela que será disponibilizada no momento em que for necessário apoio para a tomada de decisão, e que com o conhecimento da mesma se pode melhorar desempenhos;
- Fiável, pois mesmo não estando sujeita a regulamentações externas, as bases deverão de ser confiáveis de modo à informação estar isenta de erros que possam distorcer os conhecimentos de quem a usa;

- Relevante, no sentido em que será aquela que dará a conhecer como a entidade cria valor para os seus múltiplos *stakeholders*, através de métricas que lhes deem a conhecer em que medida as suas expectativas estão a ser alcançadas.

A Contabilidade Financeira é aquela que fornece informação para agentes externos à organização enquanto que, a Contabilidade de Gestão pretende fornecer informação aos utilizadores internos. Mesmo sendo ambas criadoras de informação, existem diferenças acerca da informação disponibilizada por cada uma destas vertentes (Tabela 1.2):

Tabela 1.2 - Síntese comparativa: Contabilidade Financeira VS. Contabilidade de Gestão

	Contabilidade Financeira	Contabilidade de Gestão
Destinatários da Informação	Entidades externas com interesses na organização tais como: sócios/acionistas, credores (fornecedores, bancos e outras), autoridades fiscais.	Todos os responsáveis da organização, nomeadamente: trabalhadores, gestores funcionais, executivos de topo, e eventualmente consultores.
Natureza da Informação	A contabilidade é normativa, com regras específicas definidas por princípios contabilísticos e pelas autoridades governamentais, o que a torna objetiva, consistente e precisa.	A contabilidade não é normativa: os sistemas de informação são definidos internamente de forma a satisfazer as necessidades estratégicas e operacionais da organização; é mais subjetiva e sujeita a diferentes interpretações, mas em simultâneo é mais relevante para a gestão.
Objetivos da informação	Divulgar às entidades externas interessadas, de uma forma sumária, o desempenho financeiro histórico da organização.	Assessorar o gestor fornecendo informação adequada à tomada de decisões e em simultâneo fornecer dados que permitam efetuar o controlo do desempenho operacional.
Tipo e âmbito da informação	Apenas são fornecidos dados financeiros altamente agregados, apresentando a situação financeira da empresa como um todo.	São fornecidas informações monetárias e não monetárias, de forma pormenorizada, acerca dos processos e tecnologias, fornecedores e clientes; a informação é desagregada ao nível do produto, centro de atividade, departamento e/ou do segmento de mercado.

Fonte: Adaptado de Caldeira, Asseiceiro, Vieira e Vicente (2014)

A informação não é apenas importante para as organizações com fins lucrativos. Os conceitos da gestão devem ser utilizados por todos aqueles que tomam decisões no que se refere à utilização eficiente dos recursos colocados à disposição de todas as organizações, mesmo para as organizações que não têm fins lucrativos.

Segundo Coelho (2006b), o sistema de informação é um dos fatores chave para o êxito ou fracasso das organizações, pois a informação assume um papel crucial para o seu

bom funcionamento. Esta serve de instrumento de suporte e coordenação dos processos de gestão para tomar decisões a todos os níveis, permitindo comunicar no interior da empresa no sentido de transmitir conhecimento a todos os pilares que suportam a organização.

A informação fornecida pela Contabilidade de Gestão responde às necessidades de diferentes funções organizacionais – controlo operacional, custos de produtos e clientes, controlo de gestão e controlo estratégico. A exigência da informação oriunda da Contabilidade de Gestão difere de organização para organização e depende de vários níveis: a nível operacional (planeamento operacional) os gestores necessitam da informação para controlar e melhorar as operações; ao nível de departamento (planeamento tático) os responsáveis supervisionam o trabalho e tomam decisões sobre os recursos financeiros e físicos (produtos, serviços e clientes); ao nível da gestão de topo (planeamento estratégico), estes recebem a informação da Contabilidade de Gestão que resume as transações e eventos ocorridos com os operadores individuais, clientes e a nível departamental, utilizando essa informação como suporte às suas decisões estratégicas, com consequências de longa duração para a organização.

2. SISTEMAS DE CUSTEIO TRADICIONAL

A preocupação com a avaliação do desempenho e dos fatores que o determinam tem sido uma problemática que tem assumido uma grande relevância dentro das empresas. Devido à elevada competitividade, as organizações só conseguem vencer no “jogo empresarial” se tiverem a capacidade de criar valor, o que só é possível com uma eficaz gestão de recursos.

Este contexto faz com que a Contabilidade de Gestão venha cada vez mais assumir um papel chave na obtenção de informações fiáveis no domínio do apuramento de custos relevantes e do seu devido tratamento, em tempo oportuno, para que se tenha um conhecimento, não apenas acerca da situação financeira global da empresa, mas também informação segmentada por atividade, por produto, por cliente e por mercado.

Lizcano (2002) afirma que a evolução da envolvente empresarial supõe uma importante revolução nos sistemas internos de produção e de controlo das organizações, e conseqüentemente nos sistemas de gestão das empresas, que deixaram de considerar como único elemento de competitividade a minimização de custos. Este novo conceito de mercado forçou as empresas a revisarem os seus sistemas de custos, bem como os sistemas de controlo que estão vinculados a estes.

Os diversos sistemas de custeio desenvolvidos distinguem-se pela incorporação dos gastos gerais de produção no custo dos produtos ou, em alternativa, pela sua inclusão em custos do período. Os custos indiretos não podem ser relacionados diretamente com um objeto de custo, pois, ao serem comuns a dois ou mais objetos de custo, têm de ser repartidos através de métodos de afetação e de imputação definidos pela empresa.

A preocupação de encontrar as bases mais adequadas para relacionar os custos indiretos com os objetos de custo, levou à criação de diversos métodos, desde sistemas de repartição dos GGP por coeficientes únicos, múltiplos ou com base nas secções homogéneas.

2.1. Conceitos de Custos

Os recursos são sempre escassos face às suas possíveis utilizações e necessidades dos consumidores. Um dos objetivos da economia tem por base a melhor utilização ou

mesmo a otimização dos recursos para produzir bens e serviços que satisfaçam as necessidades, estas sempre ilimitadas, de cada um dos indivíduos e da sociedade em geral.

Face à atual economia aberta em forte concorrência empresarial, cabe aos decisores empresariais conduzirem a empresa para “bom porto” no sentido de poder sair vencedora no quotidiano jogo empresarial. Tendo em conta a escassez de recursos, as características dos produtos vendidos tornam-se num assunto frágil e muito importante para as organizações, isto porque os consumidores, no seu alargado leque de escolha, quando chega a hora de comprar algum produto ou serviço tomam a sua decisão tendo por base alguns critérios: a qualidade, o preço, a durabilidade e a utilidade do produto/serviço a adquirir. Assim, as organizações terão de gerir os seus recursos da melhor forma com o principal objetivo de serem a escolha dos compradores.

Esta gestão e tomada de decisão fomentam as transações das empresas, quer ao nível da informação, ao nível de bens/serviços a adquirir, até ao nível de vendas. Ainda assim, uma empresa terá de rentabilizar os seus recursos através de fluxos monetários, sendo que a diferença entre os recursos recebidos pela disponibilização do bem X e o custo suportado para a produção desse bem é designado por resultado.

Custo é um conceito que pode assim ser definido como o sacrifício de recursos para se conseguir um objetivo definido. Para Carvalho (1999, p.9), custo é “A tradução monetária dos recursos sacrificados para determinado objeto de custo e para determinado fim”, ou seja, é qualquer recurso usado ou sacrificado para atingir um propósito ou objeto específico, traduzindo-se num processo de cálculo onde se agrupam gastos por natureza.

O resultado é calculado tendo como conhecido o custo suportado para a produção e venda de um bem X. Desta forma, para o cálculo deste custo é necessário conhecer as seguintes grandezas:

- **Matérias-Primas (MP)** – são todos os materiais ou matérias consumidas na fabricação do produto acabado.
- **Mão-de-Obra Direta (MOD)** – constitui as remunerações e todos os encargos com o pessoal que está diretamente relacionado com a produção do produto acabado.
- **Gastos Gerais de Produção (GGP)** – abrange todos os custos da produção do produto acabado, à exceção das MP e MOD.

- Gastos de Conversão (GC) – corresponde ao somatório da MOD e GGF.
- Gastos Não Industriais (GNI) – corresponde à soma dos custos de distribuição, custos administrativos e custos financeiros.

Antes de se conhecer as metodologias atuais de análise aos custos produtivos, esta era fundamentada pelo somatório dos dois principais custos afetos à produção, o custo com as matérias-primas e o custo com a mão-de-obra direta, ou seja, aquilo que se conhece hoje como o Custo Primo (CP).

Com o aparecimento de novas ferramentas e conceitos, bem como a evolução das já existentes, constatou-se que a análise dos custos produtivos baseada somente no custo primo seria insuficiente, pois não fornecia a informação necessária e devidamente fiável para suprimir as necessidades dos gestores. No sentido de combater esta ineficiência, surgiu o Custo Industrial da Produção Acabada (CIPA) como ferramenta de mensuração dos produtos acabados à saída do processo produtivo e à entrada do armazém de produtos acabados, onde:

$$\text{CIPA} = \text{MP} + \text{MOD} + \text{GGP}$$

De modo a fornecer um custo mais próximo da realidade, é necessário contemplar nesta valorização os produtos que estão ainda no processo de fabrico, designados por Produção em Vias de Fabrico (Pvf).

$$\text{CIPA} = \text{MP} + \text{MOD} + \text{GGP} + \text{Pvf}(\text{Ii}) - \text{Pvf}(\text{If})$$

Tendo por base que o custo dos produtos vendidos é obtido tendo como conhecido o custo industrial de produção acabada (CIPA), ao se considerar os inventários do armazém de produtos acabados, tem-se o Custo Industrial da Produção Vendida (CIPV) definido como:

$$\text{CIPV} = \text{CIPA} + \text{PA}(\text{Ii}) - \text{PA}(\text{If})$$

O CIPV é o indicador que fornece informação à gestão acerca do custo industrial real suportado dos produtos vendidos, num determinado período de tempo. Contudo, por não englobar a totalidade dos custos incorridos para a venda do produto este torna-se insuficiente para o cálculo do preço de venda dos produtos. Assim é definido o Custo Total do Produto (ou custo complexo) correspondendo ao somatório do CIPV, custos

financeiros, administrativos e comerciais, tornando-se no indicador utilizado para o apoio no cálculo do preço de venda do produto.

Sendo a Contabilidade de Gestão dinâmica e ajustável a qualquer organização, para as empresas de comércio e prestadoras de serviços também é possível calcular o custo da mercadoria e do serviço prestado.

O apuramento do custo das mercadorias vendidas (CMV) está diretamente relacionado com as compras realizadas no período e com as existências iniciais e finais da empresa, podendo ser calculado através:

$$CMV = I_{iM} + C_M - I_{fM}$$

CMV – Custo da mercadoria vendida

I_i – Inventário inicial mercadorias

C_M – Compras mercadorias

I_f – Inventário final mercadorias

Já numa empresa de serviços, o Custo dos Serviços Vendidos (CSV) pode ser calculado através:

$$CSV = S_{iSC} + (MOD + GDS + GIS) - S_{fSC}$$

CSV – Custo dos serviços vendidos

S_{iSC} – Saldo inicial dos serviços em curso

MOD – Mão-de-obra direta aplicada nos serviços prestados e vendidos do período

GDS – Gastos diretos atribuídos nos serviços prestados e vendidos (locação de equipamentos, subcontratações, etc.)

GIS – Gastos indiretos aplicados nos serviços prestados e vendidos (luz, mão-de-obra indireta, depreciações de equipamentos, etc.) através de critérios de repartição

S_{fSC} – Saldo final dos serviços em curso

Seguidamente é apresentado um resumo ilustrativo dos custos industriais tratados anteriormente (Figura 2.1):

Custo Total	Custos Não Industriais	Financeiros		
		Administrativos		
		Comerciais (de distribuição ou venda)		
	Custo industrial	Gastos Gerais de Fabrico		Custo de Conversão
		Custo primo	Mão-de-Obra Direta	
		Consumo de Matérias Primas		

Figura 2.1 - Tipos de custos numa empresa industrial

Fonte: Adaptado de de Jordan, Neves e Rodrigues (2015)

Para além desta análise, é possível caracterizar os custos de diferentes formas. Segundo Kaplan, Shank, Horngren e Boer (1990) importa distinguir dois tipos de custos: os fixos e os variáveis. Os custos fixos caracterizam-se pelo facto de não sofrerem alterações relativamente a variações dos níveis de produção, por outro lado os custos variáveis oscilam de acordo com os níveis de produção ocorridas.

Os mesmo custos podem ainda ser classificados como sendo diretos ou indiretos, na medida em que podem ou não estar especificamente relacionados com um objeto de custo. Assim, os custos diretos são aqueles que dependem do objeto de custo, enquanto que os custos indiretos serão os encargos que afetam uma área como um todo e não o objeto de custo especificamente, como são o caso dos encargos com serviços de suporte, investigação, marketing, etc.

Os custos indiretos são aqueles que maiores dificuldades trazem aos gestores de analisar a *performance* das diferentes áreas da empresa e dos produtos. Assim torna-se necessário analisar os custos incorridos e, como método de alocação de custos, surgem os sistemas de custeio.

2.2. Sistema de Repartição dos GGF por Coeficientes Únicos

O caso mais simples de atribuição dos custos aos produtos esteve presente nos anos 1920 na fábrica de automóveis da Ford, nos EUA, onde a empresa fabricava apenas um único modelo de automóveis – o Modelo T, de cor única (preta). O sistema de custos era simples e muito eficaz para o custeio dos automóveis daquele modelo. Essencialmente, todos os custos suportados durante um período eram atribuídos ao número de automóveis produzidos nesse mesmo período. Assim, eram contados os automóveis saídos da fábrica e esse número era depois comparado com o total dos custos suportados nesse mesmo período, sendo o valor obtido o custo unitário por automóvel nesse período.

A forma mais simples, e que acarreta menos custos para as empresas, de repartir os custos indiretos pelos produtos ou serviços é a utilização de uma base única de repartição, sendo a repartição dos custos indiretos feita através de um coeficiente de imputação único. Este coeficiente é a relação entre os custos indiretos que se pretendem repartir com a base de repartição ou de imputação escolhida pela empresa.

As bases de imputação mais utilizadas são os próprios consumos diretos, nomeadamente o valor da matéria direta, a mão-de-obra direta em valor ou em quantidade (Hh – Horas-homem) e o número de horas de trabalho das máquinas (Hm – Horas-máquina) (Cooper R. , 1990).

2.3. Sistema de Repartição dos GGF por Coeficientes Múltiplos

Com a evolução tecnológica, o aumento da dimensão das empresas e o crescimento da pressão envolvente às organizações, os custos indiretos passaram a ter um peso mais significativo para as organizações. Nestas condições, continuar a repartir os custos indiretos numa base única de imputação iria acentuar de forma significativa as distorções no apuramento do custo de produção dos produtos.

A dificuldade de encontrar uma única base de repartição que traduza uma relação de causa-efeito com os objetos de custo levou ao desenvolvimento da repartição dos custos indiretos tendo como fundamento a base múltipla.

A evolução dos sistemas informáticos estimulou a criação e implementação deste método, pois as condições tecnológicas permitiram agrupar os custos indiretos em categorias homogéneas e relacioná-las separadamente com cada produto, utilizando a base de repartição mais apropriada para cada categoria.

Neste método, os custos indiretos são divididos em diversos grupos, com características homogéneas, de forma a simplificar a escolha de uma base de repartição mais adequada ao comportamento de cada grupo (Morais, et al., 2005)

Após o agrupamento dos custos indiretos incorridos em grupos homogéneos, imputar-se-á estes grupos de custos aos objetos de custo, elegendo diferentes critérios de imputação, isto é, bases de repartição. Por exemplo, ter-se um grupo de custos indiretos X constituído pelo custo indireto 1, custo indireto 2 e custo indireto 3; e outro grupo de custos indiretos Y constituído pelo custo indireto A, custo indireto B e custo indireto C.

O grupo de custos indiretos X será imputado aos objetos de custo tendo como base de repartição as unidades produzidas e o grupo de custos indiretos Y será imputado aos objetos de custos tendo como base de repartição as horas-máquina.

2.4. Sistema de Repartição dos GGF por Secções Homogéneas

França foi o país impulsionador de um sistema de repartição de custos indiretos tendo como base as secções das organizações. Assim surgiu uma nova visão do organograma das empresas no sentido de haver uma divisão da estrutura organizacional por centros de responsabilidade, de forma a poder ser possível imputar os custos indiretos aos centros de responsabilidade invés aos objetos de custo.

Este sistema de repartição de custos designa-se por sistema de repartição por secções homogéneas e baseia-se na divisão das empresas em segmentos organizacionais (secções / centros de responsabilidade) relativamente aos quais se determinam os custos de funcionamento, procedendo-se posteriormente à sua imputação aos objetos de custo.

Na época este sistema surgiu como alternativa à prática corrente da repartição dos custos indiretos de acordo com o critério de base única, que produz informação falsa e inválida para análise e, conseqüentemente, tomada de decisões inadequadas.

Uma secção homogénea corresponde a uma divisão real da empresa, correspondente a um agrupamento de meios que concorrem para um objetivo comum, isto é, a divisão da empresa em centros de custo/proveitos. O sistema de custeio por secções homogéneas tem como finalidade imputar os custos indiretos, numa primeira fase, às secções ou centros de custo, e numa segunda fase, reparti-los pelos objetos de custo. Assim, as organizações devem fazer uma divisão da sua estrutura pelos centros de responsabilidade, representando o respetivo organograma (Lauzel, 1992).

Neste sistema, para que se possa definir as secções homogéneas, estas têm de ter algumas particularidades (Caldeira, Asseiceiro, Vieira, & Vicente, 2014):

- Responsabilização, pois a secção homogénea deverá ter apenas um responsável, no sentido de otimização do controlo dos custos da secção;
- Homogeneidade de funções, tal que os custos apurados em cada secção homogéneas devem respeitar funções idênticas;

- Existência de uma unidade de medida da atividade, de forma a que, ao definir-se uma unidade de medida esta permita quantificar as funções da secção.

Tendo em atenção a estrutura organizacional das empresas, de acordo com Franco *et al.* (2010), podem ser definidos os seguintes tipos de secções:

- Secções de aprovisionamento, correspondendo às secções de armazenamento de matérias, produtos semiacabados e acabados;
- Secções de produção, contendo as secções que contribuem diretamente para a produção dos bens e prestação dos serviços;
- Secções de distribuição, agrupando os custos comerciais, os gastos de distribuição, marketing, entre outros;
- Secções administrativas e financeira, relacionadas com os gastos administrativos e financeiros.

A secção de produção pode ainda ser subdividida em secções principais e auxiliares, sendo que as primeiras concorrem diretamente para o processo produtivo, ao contrário das secções auxiliares que constituem uma prestação interna de serviços às outras secções.

Assim, é possível considerar três estádios de imputação dos custos indiretos, sendo que inicialmente deverá de se realizar uma atribuição destes custos às secções, sendo que, aqueles que não são específicos a um determinado centro, devem ser imputados de acordo com um critério de repartição, no sentido de possibilitar a sua imputação ao objeto de custo. Posto isto, procede-se à repartição das secções auxiliares pelas secções que delas beneficiam, podendo ser estas secções principais ou outras auxiliares. Finalmente, segue-se para a valorização do produto/serviço, imputando os custos das secções principais aos objetos de custo.

Pereira e Franco (2001), focam que a ação recíproca entre as três características das secções homogéneas – homogeneidade, responsabilidade, unidade de medida – permite apurar mais corretamente o custo do objeto de custo, ao efetuar melhor distribuição dos custos pelas secções. Ao analisar os centros de custo é possível responsabilizar quem responde pelo desempenho da secção, aumentando a eficiência e a eficácia dos produtos/serviços prestados por cada secção.

3. SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO NAS ATIVIDADES – ABC

As empresas atuam num mercado em constante mudança onde a concorrência agressiva prevalece e, Canha (2007), refere que a agressividade da concorrência obriga a uma adaptação permanente e a um processo de aprendizagem que acrescente cada vez mais valor para o cliente. Neste sentido, os sistemas de custeio tradicionais deixaram de responder a todas necessidades dos gestores dos negócios.

Existem diversos fatores do atual contexto dos negócios que condicionam o sistema de gestão empresarial e, por sua vez, o aumento exponencial dos resultados (Rodrigues & Simões, 2009), nomeadamente:

- Pressão sobre a margem - é notável a forte concorrência baseada nos preços. Esta posição conjugada com a situação de que a oferta, em grande parte dos setores de atividade, excede a procura, coloca as empresas numa grande dificuldade em fixar os preços de venda, limitando-se a acompanhar os preços de mercado que, por consequência, ao seguir uma estratégia e estipulação de preços “por baixo”, aumenta a pressão sobre a margem diminuindo as suas margens de lucro.

- Restrições legais e laborais - a exigente regulamentação das condições de exercício da atividade empresarial obriga a que as empresas tenham asseguradas um conjunto de atividades consumidoras de recursos que seriam dispensáveis numa simples ótica de negócio, tendo como exemplo a higiene e segurança no trabalho, medicina do trabalho, proteção do ambiente, horários de trabalho e proteção social. Sendo estas atividades consumidoras de recursos, os sistemas de apuramento de resultados deverão preocupar-se em gerar informação acerca da utilização dos recursos consumidos pelas áreas relacionadas com estas normas.

- Aumento do nível de exigência dos clientes - o cliente apresenta-se cada vez mais exigente, quer pelo facto das possíveis opções existentes originadas pela excedente oferta de produtos/serviços, quer pelo facto de os clientes terem um maior conhecimento acerca de diversas matérias, fomentando o seu poder crítico e de escolha. A fidelização dos clientes obriga a uma atuação mais personalizada, pelo que os sistemas de apuramento de custos deverão estar direcionados para o mercado no sentido de apoiar os gestores na criação de vínculos com o cliente.

- Perda de quota de mercado - aquelas empresas que há algumas décadas dominavam determinados setores de atividade, viram-se “obrigadas” a partilhar as suas

quotas de mercado com outras empresas concorrentes. Esta perda de quota de mercado condiciona o produto/serviço, os preços a praticar e obriga a uma maior estratégia de utilização dos recursos. Desta forma os sistemas de custeio deverão dar suporte e informação relevante aos gestores de forma a estes poderem definir a melhor estratégia para a empresa.

- Aumento da competitividade - para além da crescente entrada de novas empresas no mercado, a gestão começou a ser mais orientada para o mercado em detrimento da orientação para o produto, logo este aumento da concorrência exige a que os sistemas de custeio estejam de igual forma orientados para o mercado. As empresas terão desta forma a necessidade de reorientar as utilizações dos sistemas de custeio de forma a estarem vocacionados em determinar custos em torno de determinados objetos de custo, a favor de modelos mais orientados para o acompanhamento do valor gerado na perspetiva do mercado, dos clientes e dos canais de distribuição. Por outro lado os sistemas de custeio terão de estar alinhados de forma a fornecer a informação dos fatores que possam contribuir para o desperdício ou ineficiente utilização de recursos.

Todas estas circunstâncias causam uma forte pressão sobre o resultado das organizações influenciando a sua rentabilidade. Por outro lado, o peso dos custos indiretos nos custos industriais de produção acabada tem vindo a aumentar tendo em conta todos estes fatores.

No sentido de ultrapassar a insuficiência dos sistemas de custeio tradicionais, Robert Kaplan e Robin Cooper na década de 80, nos Estados Unidos da América, desenvolveram o método de Custeio Baseado nas Atividades (ABC – *Activity Based Costing*), sendo a gestão baseada neste sistema conhecida por ABM (*Activity Based Management*) (Garrison & Noreen, 2003). Ao fornecer informação ao nível das atividades e dos custos, este método foi criado com o principal objetivo de munir os gestores de ferramentas que auxiliem a tomada de decisão.

3.1. Noção do Sistema de Custeio Baseado nas Atividades

A tomada de decisão nas organizações exigiu, desde sempre, informação sobre os custos, que será tanto melhor quanto mais precisa e aprofundada for a informação de suporte. Como referido no Capítulo 1 do presente documento, a década de 80 foi marcada pelas grandes revelações e desenvolvimento da contabilidade de gestão.

Nesta década surgiram as dúvidas sobre a capacidade de os sistemas de informação interna utilizados pelas empresas cumprirem os objetivos para os quais foram criados, pois os sistemas de custeio desenvolvidos no início do século para produtos padronizados onde os custos de mão-de-obra e materiais imperavam já não se adequavam.

Assim, diversos autores desenvolveram metodologias e conceitos cujo principal objetivo seria avaliar e controlar os custos de forma mais eficiente e, também, poder deter de uma gestão otimizada dos recursos e da informação de gestão. Entre todos estes novos conceitos e metodologias está o Sistema de Custeio Baseado nas Atividades (ABC – *Activity Based Costing*).

De acordo com Johnson e Kaplan (1987) o sistema de custeio ABC dá ênfase à gastos indiretos, redefinindo todo o sistema de cálculo, atribuição e controlo dos chamados custos indiretos. Ao longo dos anos, diversos autores abordaram esta temática apresentando os seus conceitos para o sistema ABC. Na tabela 3.1 apresentam-se quatro dessas definições que se complementam.

Tabela 3.1 - Definições de Sistema de Custeio Baseado nas Atividades

Autor	Definição
Caldeira, Asseiceiro, Vieira e Vicente (2014, p.265)	<i>“O Custeio Baseado nas Atividades é um método de custeio utilizado para uma melhor distribuição dos custos indiretos e caracteriza-se pela acumulação dos custos através de grupos de custos e de atividades homogêneas de uma organização, seguindo-se a sua afetação aos produtos/serviços através dos condutores (...) de custos.”</i>
Dubois, Kulpa e Sousa (2006, p.156)	<i>“A abordagem do método ABC consiste em fragmentar a organização em atividades, pois estas descrevem o que a empresa faz e, portanto, mostram como o tempo é gasto e quais são os resultados (outputs) dos processos.”</i>
Jordan, Neves e Rodrigues (2015, p.182)	<i>“O lema do Custeio baseado nas Atividades é de que “as atividades consomem recursos e os produtos (ou outros segmentos) resultam das atividades.”</i>
Rodrigues e Simões (2009, p.23)	<i>“O Custeio Baseado nas Atividades é uma metodologia de organização de custos por segmentos e, por isso, de apuramento de resultados, que afeta os custos dos recursos às atividades realizadas e, a partir destas, aos múltiplos segmentos de análise, garantido maior qualidade e fiabilidade da informação de gestão”</i>

Fonte: Elaboração Própria

Neste sentido, o sistema ABC procura otimizar o sistema de custeio tendo em conta as alterações do ambiente externo (maior agressividade da concorrência e revolução nas tecnologias de informação) e as próprias condições de exploração das empresas (estrutura de custos, complexidade e variedade dos produtos/serviços, orientação para o mercado e novas tecnologias de produção).

O sistema ABC não é apenas um método de cálculo do custo de produção, mas também um método de controlo de gestão, pois este fornece informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da empresa. A principal filosofia é a de que os produtos consomem atividades e as atividades consomem recursos, contrariando o custeio tradicional que define os produtos como os consumidores dos recursos (ou dos custos).

As atividades consomem recursos e os produtos/serviços resultam da utilização das atividades

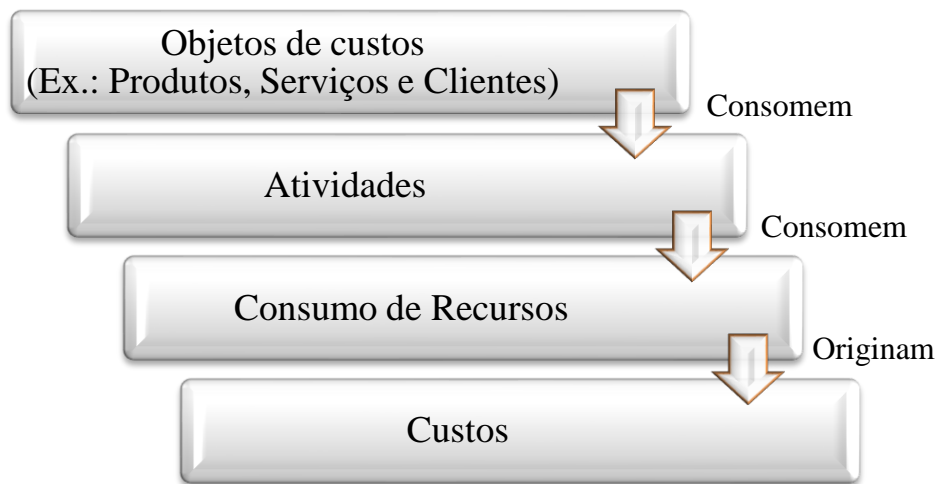


Figura 3.1 - Filosofia do Sistema ABC

Fonte: Elaboração Própria

Na figura 3.1 é possível constatar que para se atingir determinado objetivo (exemplo: produto acabado ou serviço prestado), é necessário consumir atividades, ou seja, realizar um conjunto de ações ou tarefas. A execução das atividades consome recursos, tornando-se estas as responsáveis por determinar os seus níveis de recursos consumidos, estes que ao serem adquiridos originam custos.

“O ABC orienta a atenção dos gestores para as verdadeiras causas geradoras de custos: atividades entendidas como um conjunto de tarefas executadas (ou a executar) para atingir um certo nível de resultados.” (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2015, p. 183). Quando os custos são imputados diretamente aos produtos/serviços, o sistema não alerta o gestor para as causas dos custos, mas sim para as suas consequências, pois o custo do produto não é mais do que o resultado da forma de como os gestores gerem os seus recursos.

Com a aplicação do sistema ABC, tendo por base que os objetos de custo consomem atividades e que estas consomem recursos (originando custos), a forma como as atividades são geridas (com maior ou menor eficácia) resultará no nível de *performance* da empresa.

3.2. Principais Objetivos do ABC

A preocupação com a avaliação de desempenho e dos fatores que a determinam, tem sido uma problemática que tem assumido uma grande relevância dentro das organizações. É natural que os gestores queiram saber a sua posição face ao mercado e à concorrência, de modo a poderem tomar decisões que vão de encontro com os valores, objetivos, missão e visão da organização.

As organizações só sobrevivem numa envolvente caracterizada por uma forte competitividade, se criarem valor, o que só é possível com uma eficaz gestão de recursos (Sousa & Rodrigues, 2002). Este contexto faz com que contabilidade de gestão venha a assumir um papel chave no processo de tomada de decisão, ao possibilitar a obtenção de informações fiáveis que implicam ter um domínio sobre o apuramento de custos relevantes e um tratamento adequado dos custos, em tempo oportuno.

Neste sentido, o sistema ABC é uma ferramenta de suporte à gestão, e segundo Jordan, Neves e Rodrigues (2015) o principal objetivo do sistema de custeio ABC é demonstrar e evidenciar como estão a ser geridas as atividades de suporte (os geradores de custos indiretos), nomeadamente, *design*, conservação e manutenção, planeamento e controlo, controlo de qualidade, compras, armazenagem e movimentação, vendas e distribuição, serviços administrativos e de pessoal, etc., e em que medida os produtos, serviços, clientes, etc., consomem ou utilizam estes recursos.

Técnicas para melhorar a eficiência e a eficácia dos custos indiretos são deveras importantes, pois são estes os influenciadores no custo do produto/serviço mais evidentes. Contudo, as atividades que não estão diretamente relacionadas com a produção ou prestação de serviços também consomem recursos e, por sua vez, representam um custo para a organização. Desta forma a repartição dos custos com GGP toma grande relevância sendo neste conceito onde estão incluídos grande parte dos fatores diferenciadores e impulsionadores da estratégia do negócio.

Sendo o sistema de custeio ABC rigoroso promove o acompanhamento da gestão nos processos internos, pois fornece informação mais pormenorizada acerca das atividades, possibilitando uma imputação de custos aos produtos e serviços mais próxima da realidade.

3.3. Caracterização do Sistema ABC

Como referido anteriormente, o foco do sistema ABC está no princípio de que são as atividades que consomem recursos e que os produtos/serviços consomem atividades, sendo o apuramento do custo dos objetos de custo realizado pela identificação da relação de causa-efeito com as atividades (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2015).

Para a implementação do sistema ABC as organizações terão assim de realizar uma análise profunda dos processos operacionais para cada centro de responsabilidade. Cada processo pode abranger uma ou mais atividades, de acordo com as necessidades para a produção de um *output*. Neste sentido, a definição das atividades deve ser acompanhada pela definição dos processos de negócios da organização, de modo a se obter um conhecimento mais profundo da empresa, dos seus negócios e do seu meio envolvente.

3.3.1. Fases de Implementação do Sistema ABC

Sabendo que o custo dos produtos corresponde ao custo das matérias-primas e mão-de-obra consumida acrescido dos custos indiretos – que são a soma dos custos de todas as atividades requeridas para fabricar os produtos – no sistema ABC existem dois estádios para a atribuição dos custos aos produtos (Caldeira, Asseiceiro, Vieira, & Vicente, 2014):

- 1º Estádio – Afetação dos recursos às atividades
- 2º Estádio – Atribuição dos custos aos produtos

O processo metodológico da atribuição de custos indiretos aos produtos pela via de dois estádios, tornou o sistema ABC num sistema mais elaborado, no qual os custos indiretos, no primeiro estádio, são repartidos pelas atividades e a partir destas, no segundo estádio, os custos indiretos serão atribuídos aos objetos de custo.

Para a implementação de um sistema de custeio baseado nas atividades numa organização, é necessário seguir todo um processo (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2015):

- 1º Identificação e definição das atividades
- 2º Atribuição dos custos às atividades e apurar os seus custos unitários
- 3º Identificação dos *Cost Drivers*

4º Atribuição dos custos aos objetos de custo e apurar os seus custos unitários

3.3.1.1. Identificação e definição das atividades – Matriz das atividades

Sendo o sistema ABC um sistema de custeio que funciona tendo como base as atividades desenvolvidas pela organização, um dos aspetos cruciais neste processo de implementação é a análise e formulação das atividades desenvolvidas no interior da empresa. Estas podem ser caracterizadas como principais ou secundárias, tendo em conta se a atividade for utilizada (ou consumida) diretamente para fabricar um produto ou servir um cliente ou, no segundo caso, se a atividade for utilizada (ou consumida) por uma atividade primária ou por outra também designada secundária.

Decompondo uma empresa, primeiramente surgem os processos que constituem uma cadeia de atividades interdependentes e interligadas. Uma atividade consiste num conjunto de ações ou tarefas que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. Esta é composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho.

Um processo interliga atividades de diversas áreas, logo a identificação das atividades consiste num processo árduo de investigação e de conhecimento do funcionamento global da empresa.

Devido à dimensão das empresas pode-se, por vezes, ter um número de atividades excessivo direcionando para uma grande variedade de *cost drivers* tornando a implementação do sistema de custeio demasiado dispendioso, complexo e de difícil tratamento. Sendo um dos objetivos da contabilidade de gestão fornecer informação clara e objetiva, Cooper (1990) constatou a necessidade de agrupar as atividades cujos *inputs* e *outputs* são semelhantes – atividades homogéneas – diminuindo, desta forma, a quantidade de *cost drivers* necessários para a aplicação do sistema de custeio ABC. Desta forma é possível categorizar quatro tipos de atividades homogéneas, nomeadamente:

1. Atividades relacionadas com as unidades produzidas – incorporando as atividades que são consumidas sempre que uma unidade é produzida ou um serviço é prestado, sendo que os custos indiretos relacionados com as unidades variam à medida que o número de unidades fabricadas/serviços prestados varia (por exemplo: mão-de-obra, materiais, eletricidade, etc.);

2. Atividades relacionadas com os lotes de produtos – incorporando as atividades desenvolvidas sempre que se fabrica um lote de produtos, estando os custos das atividades relacionadas com a produção de lotes (seja qual for a quantidade unitária produzida). Por exemplo, as inspeções de equipamentos; planeamento da produção e movimentação de materiais;

3. Atividades relacionadas com o suporte de produtos – estão incluídas as atividades consumidas para suportar a produção de bens ou de serviços (por exemplo: manutenção de equipamentos, atualização das técnicas de engenharia de produção, etc.). No fundo, estas atividades beneficiam todas as unidades de um produto específico.

4. Atividades relacionadas com o processo de produção geral, com o negócio ou com a empresa – incorpora as atividades que suportam o processo geral de produção, o negócio ou a empresa. Os custos destas atividades são comuns a vários produtos, tornando difícil a sua identificação a produtos individuais. Sendo a base do ABC a relação de causa-efeito, muitos autores defendem que os custos relacionados com estas atividades deverão ser tratados como custos do período, contudo, outros defendem que ao não imputar estes custos, torna o ABC um sistema incompleto. Todavia esta imputação será arbitrária pois os objetos de custos não consomem este tipo de atividades, sendo elas direcionadas para a totalidade da empresa.

Segundo Rodrigues e Simões (2009) os objetivos desta fase são:

- Conhecer e eliminar as atividades sem valor acrescentado, entendidas estas como tudo o que pode deixar de ser feito sem qualquer impacto no desempenho da organização;
- Classificar e organizar as atividades com valor acrescentado, por forma a otimizar o seu desempenho.

3.3.1.2. Atribuição dos Custos às Atividades e apurar os seus custos unitários – Cost Drivers de recursos

Segundo Canha (2007), nesta fase o principal objetivo é identificar os custos de cada atividade para um determinado período, tendo em conta os recursos por si consumidos, sendo apenas considerados os custos indiretos uma vez que os custos diretos são afetados ao produto final.

A atribuição do consumo de um recurso a diversas atividades é baseada em *cost drivers* de recursos, que medem o consumo dos recursos por cada uma das atividades (1º Estádio). Os custos das atividades secundárias são sempre atribuídos às atividades primárias, de forma direta ou indireta, com o suporte nos *cost drivers* de atividades.

Segundo Rodrigues e Simões (2009) os objetivos desta fase são:

- Conhecer os recursos da empresa, as suas unidades físicas de utilização e os custos unitários da sua unidade física;
- Determinar os níveis de utilização ou consumo de recursos por atividade;
- Apurar, em separado e sem afetar qualquer atividade, o custo dos recursos que, em certos períodos não estejam afetos a nenhuma atividade (inatividades, sub-utilizações, avarias, absentismo, etc.);
- Conhecimento dos custos de cada atividade (total e unitário) e os seus níveis de desenvolvimento (por exemplo: nº encomendas, horas gastas, nº faturas, etc.)

3.3.1.3. Identificação dos Cost Drivers

Sendo o sistema ABC um sistema de custeio tem como característica fundamental a afetação dos custos indiretos aos produtos, serviços, clientes ou outros objetos de custo. Segundo Cooper e Kaplan (1992) a expressão *outputs* refere-se genericamente a produtos, serviços, clientes, projetos, instalações ou qualquer objeto que cria uma procura pelas atividades organizacionais ou que beneficia delas.

Os custos indiretos dos recursos são imputados aos objetos de custo que os tenham realmente consumido através de uma relação de causa-efeito, e de modo a estabelecer esta relação, os *cost drivers* surgem como instrumentos fundamentais por serem definidos como fatores que determinam a quantidade de trabalho utilizada em determinada atividade, obtendo-se o custo dessa atividade (Kaplan & Cooper, 1998).

Assim a identificação do *cost drivers* deve ser realizada de acordo com as relações de causa-efeito. No caso do *cost drivers* de recursos, estes devem ser o mais adequado possível de forma a representar o consumo do recurso pela atividade, permitindo mensurar a relação entre as atividades e os recursos consumidos por estas, com o principal objetivo de distribuir os custos dos recursos pelas atividades que os consumiram. Para os *cost drivers* de atividades deverão ser selecionados aqueles que melhor espelhem a

relação causal entre a atividade e o objeto de custo, possibilitando a distribuição dos custos acumulados nas atividades pelos objetos de custo.

Neste contexto, os *cost drivers* para além de serem parte integrante do processo do sistema de custeio baseado nas atividades, ao serem fatores causais que influenciam o desempenho das atividades e os consumos de recursos também podem ser utilizados em programas de melhoria contínua.

Segundo Rodrigues e Simões (2009) os objetivos desta fase são:

- Identificar o fator que poderá estar na origem do nível de consumo de recursos ao nível de cada uma das atividades (por exemplo: nº de faturas, nº de clientes visitados, nº de propostas, etc);
- Selecionar o *cost driver* que servirá para apurar a produtividade da atividade em função do qual se irá determinar o respetivo custo unitário (por exemplo, o custo de cada fatura, ou de cada cliente visitado, ou de cada proposta, etc.);
- Criar condições no sistema de informação para o registo do número de ocorrências em cada *cost driver*, no sentido de possibilitar o cálculo do custo unitário.

Devido à complexidade das organizações a determinação do número de *cost drivers* é um ponto fundamental do sistema. A imputação dos custos indiretos com uma elevada precisão requer um grande número de *cost drivers*, contudo o reduzido número é conveniente para que a informação extraída do sistema ABC seja de facto útil.

Kaplan e Atkinson (1998) identificam três tipos de *cost drivers*:

1. *Transaction Drivers*, assume que a mesma quantidade de recursos é consumida sempre que uma atividade é desenvolvida (consumida), por exemplo, número de ordens de encomenda, de ordens de clientes processadas e de preparações dos equipamentos para novos processos produtivos. Estes são menos dispendiosos para as organizações, mas considerando que o nível de recursos é constante sempre que a atividade é desenvolvida, tornam-se os mais suscetíveis a incerteza;

2. *Duration Drivers*, representam o tempo exigido para executar uma atividade, por exemplo, tempo necessário por cada preparação dos equipamentos para novos processos produtivos, para inspeção de produtos e o tempo de mão-de-obra. Estes devem de ser utilizados sempre que existir uma variação nos tempos de utilização das atividades para fabricar os diversos produtos ou para prestar o serviço;

3. *Intensity Drivers*, imputam diretamente os recursos utilizados sempre que uma atividade é desenvolvida. Estes, pelo seu elevado grau de exatidão, são aqueles que representam maiores custos de implementação pela necessidade de acompanhamento e monitorização contínua.

3.3.1.4. Atribuição dos Custos aos Objetos de Custo e apurar os seus Custos Unitários – Cost Drivers de atividades

Sabendo que a filosofia do custeio baseado nas atividades é a de que as atividades consomem recursos e os objetos de custos consomem atividades, o cálculo dos custos indiretos dos objetos de custo vem através do consumo das atividades. Esta imputação é facilitada pela utilização de *cost drivers* de atividades que, através do conhecimento do custo unitário destas, os indutores de custo auxiliam na imputação do custo das atividades ao objeto de custo, tendo em conta o seu nível de utilização.

Segundo Rodrigues e Simões (2009) os objetivos desta fase são:

- Atribuir o custo dos objetos de custo, tendo como conhecido os utilizadores de cada atividade e os respetivos níveis de utilização;
- Deverão de se atribuir os custos a segmentos que utilizem inequivocamente e objetivamente as atividades;
- Trata-se de uma perspetiva multidimensional da informação, na medida em que as atividades concorrem não para a realização de um, mas sim de vários objetos de valor;
- O último “*user*” das atividades será sempre o negócio da empresa, pelo que poderá não haver necessidade da sua atribuição a qualquer objeto de valor, para além da própria atividade ou processo, sendo considerado como custos do período.

Em suma, com a implementação do sistema de custeio ABC é possível atribuir os custos indiretos aos produtos ou serviços em função dos recursos consumidos, numa base mais fidedigna, proporcionando apuramento de custos mais realista minimizando o risco das decisões fundamentais nesses custos. Também é possibilitado aos gestores fazer um acompanhamento mais preciso das atividades, proporcionando uma análise a elementos para apoiar medidas de racionalização dos serviços, com possibilidade de mensurar os impactos dessas medidas na rendibilidade da empresa e nas *performances* individuais.

Seguidamente segue-se um esquema síntese que pretende demonstrar os critérios da imputação dos custos das organizações (Figura 3.2):

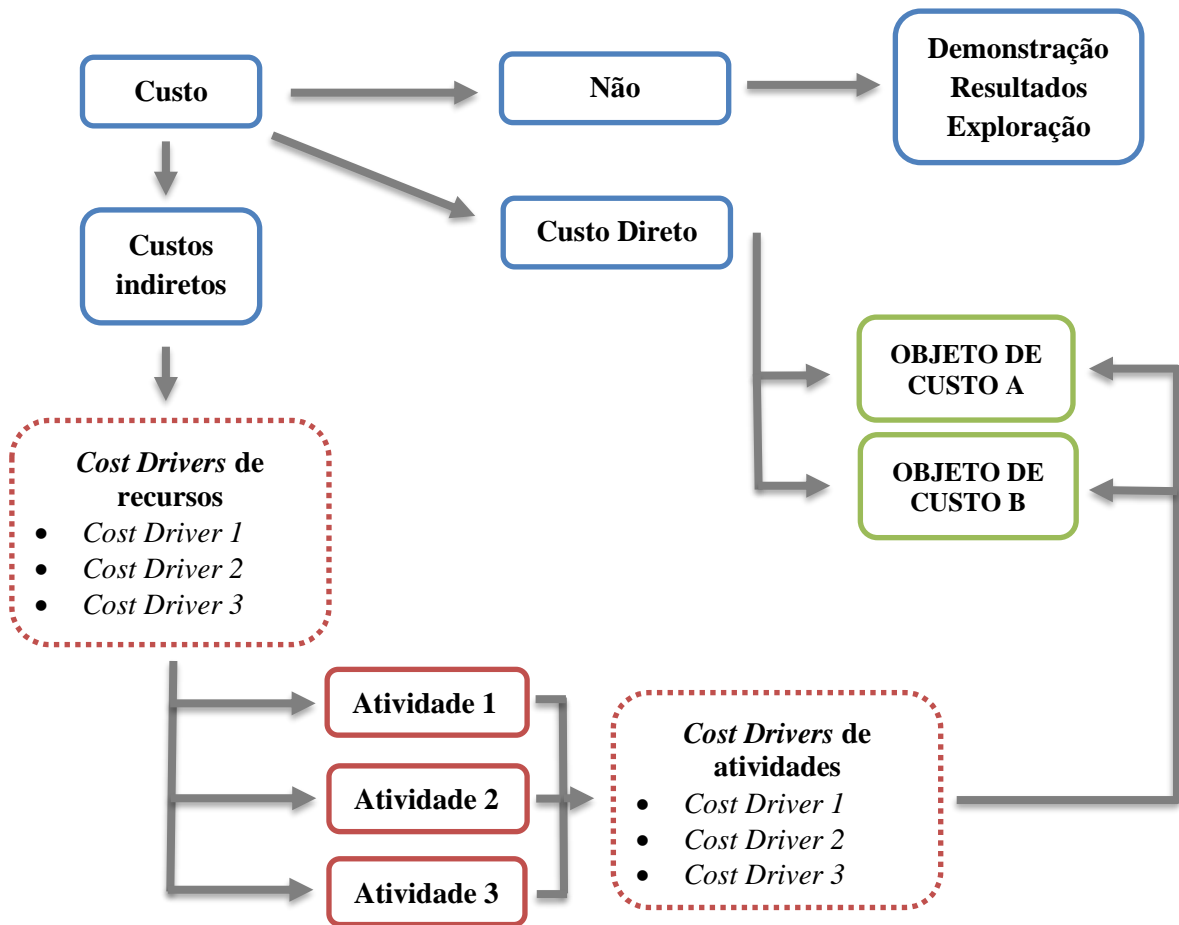


Figura 3.2 - Critérios de Alocação do sistema ABC

Fonte: Adaptado de Mauss e Costi (2004)

3.4. Vantagens e Limitações do Sistema ABC

Desde o seu aparecimento o sistema de custeio ABC tem vindo a ser alvo de discussão entre autores devido à sua nova metodologia, partindo do princípio de que nem todos os custos podem ser relacionados com o volume de produção ou com o volume de utilização dos recursos diretos.

Assim torna-se necessariamente relevante evidenciar as suas vantagens, limitações e fatores críticos de sucesso de modo a facultar a maior informação possível, com os mais altos níveis de qualidade aos gestores, no sentido destes poderem optar pelas estratégias a seguir pela organização.

Segundo Turney (1996), as inovações associadas ao sistema de custeio ABC são basicamente três. A primeira prende-se com o princípio de que os custos devem ser imputados às atividades através dos *cost drivers* de recursos, gerando este nível de informação que precede a obtenção dos custos por objeto de custo. A segunda inovação resulta da forma como os custos são imputados aos objetos de custo, tendo em conta a relação de causa-efeito que permite a definição de *cost drivers* de atividades. A terceira inovação prende-se com a informação que um sistema destes gera sobre as atividades, informação esta extremamente útil para quem faz a gestão do processo produtivo.

Por outro lado, Innes e Mitchel (1990) citados por Sohal e Chung (1998) enumeram as seguintes vantagens do sistema ABC:

- Potencia um custeio de produtos mais preciso, particularmente quando os custos indiretos não relacionados com o volume são significativos e os produtos/serviços são diversos;
- É suficientemente flexível para analisar os custos em função dos objetos de custo, não só por produto, como também por processo, por área de responsabilidade ou por cliente;
- Fornece indicações sobre os custos variáveis do produto no longo prazo, os quais são particularmente relevantes quer para a gestão de custos, quer para a avaliação do desempenho da atividade operacional;
- Ajuda a identificar e a entender o comportamento dos custos e, conseqüentemente, o potencial para melhorar a estimativa de custo;
- Oferece um sistema de custeio mais lógico, aceitável e abrangente.

As vantagens do ABC ultrapassam a simples obtenção do custo dos produtos. A informação gerada pelo modelo ao nível das atividades permite um controlo e redução de custo bem mais eficazes. Dando importância às relações de causalidade, este sistema é uma ferramenta para controlo e gestão do processo produtivo, evidenciando os fatores causadores de custo. Traduz-se, também, numa ferramenta para o cálculo dos custos dos produtos/serviços, apoiando nas decisões relacionadas com o *pricing*, mas igualmente numa ferramenta para estimar os custos de novos produtos/serviços, apoiando na decisão de “*make or buy*”.

Caldeira, Asseiceiro, Vieira e Vicente (2014) enumeram ainda as seguintes vantagens:

- Identifica as reais fontes geradoras de custos em função dos *cost drivers*, podendo identificar exatamente quais e onde são consumidos os recursos;
- Identifica o grau de valor acrescentado que cada atividade atribui ao negócio;
- Identifica o custo efetivo dos produtos e processos em função da eliminação das distorções proporcionadas pelos atuais sistemas de custeio, atribuindo aos objetos de custeio os custos efetivamente incorridos;
- Permite a gestão das carteiras de produtos, analisando a rentabilidade individual de cada produto e a sua contribuição para o negócio;
- Incentiva a integração entre as áreas envolvidas nos processos e atividades, maximizando os esforços para a resolução de problemas e aumento da qualidade;
- É uma ferramenta desenhada essencialmente para a análise estratégica de custos, pois apresenta uma visão dos negócios, processos e atividades, que são de interesse direto e imediato para a competitividade das empresas.

Contudo o sistema de custeio ABC comporta diversas limitações que também terão de ser consideradas aquando da decisão da sua implementação, nomeadamente:

- Elevado custo de implementação e complexidade do processo de implementação e gestão, podendo ultrapassar as necessidades efetivas da empresa;
- Dificuldade na obtenção dos dados para identificar as atividades da empresa, como com os *cost drivers*, e a potencial complexidade em manter atualizado o formulário e o mapa daquelas;
- Imperfeita imputação dos custos, na medida em que por vezes é difícil estabelecer a relação de consumo dos recursos pelas atividades, abrindo a porta a alguma arbitrariedade;
- Possibilidade de comportamentos de resistência à mudança por parte dos colaboradores da empresa, devido à necessidade do controlo permanente das atividades realizadas;
- Dificuldade na gestão e manutenção do sistema nos casos de alterações constantes nos custos e nos processos internos;
- Possibilidade de não transparecer a complexidade e a diversidade associados aos objetos de custo. Por exemplo, um pedido de um cliente pode ser mais complexo e exigir mais tempo do que o pedido de um outro cliente;

- Dificuldade de integração do sistema ABC com os sistemas informáticos já existentes na empresa.

Para que a implementação do sistema ABC não falhe, há diversos fatores críticos de sucesso que deverão então de ser tomados em conta (Gunasekaran & Sarhadi, 1998), nomeadamente o envolvimento da gestão de topo, a formação em ABC, a demonstração dos benefícios que advêm da sua implementação e a criação de incentivos para motivar os funcionários a desempenharem um papel importante na implementação do sistema. Torna-se essencial uma análise prévia dos custos e benefícios, o planeamento detalhado do projeto e o envolvimento dos futuros utilizadores com o pessoal externo com experiência na implementação deste sistema.

3.5. Comparação entre o Sistema ABC e os Sistemas de Custeio Tradicionais

O sistema de custeio baseado nas atividades surgiu com o objetivo de dar resposta às principais limitações dos sistemas de custeio tradicionais. Estes últimos poderão ser utilizados para valorização de *stocks* ao nível da legislação, mas apresentam limitações na prestação de informação de gestão para a tomada de decisões e estratégia da organização.

Neste sentido, segue-se a comparação entre os sistemas de custeio tradicionais e o sistema de custeio ABC (Tabela 3.2):

Tabela 3.2 - Sistema custeio ABC vs. Sistemas custeio tradicionais

Sistemas de Custeio Tradicionais	Sistema de Custeio ABC
Baseiam-se no princípio de que os produtos consomem recursos (custos)	Baseia-se no princípio de que as atividades consomem recursos e que os produtos resultam das atividades
Procura absorver os custos com os produtos (não permitindo a obtenção de informação acerca das atividades)	Identificação e imputação dos custos através de <i>cost drivers</i>
Preocupam-se apenas com a medição financeira	Além do aspeto monetário defende que as atividades devem ser medidas também pelos fatores tempo e qualidade
Privilegiam o apuramento de custos numa lógica funcional (por secção, por direção e por divisão)	Tem uma perspetiva interfuncional

Fonte: Elaboração Própria

Através da análise desta comparação é perceptível que, efetivamente o sistema ABC vem combater as limitações dos sistemas de custeio tradicionais, sendo utilizado como um sistema interno de informação de gestão.

Nos sistemas de custeio tradicionais, o princípio é que os custos devem ser absorvidos pelos objetos de custo, quer estejam direta ou indiretamente relacionados com eles, sendo que esta absorção direta não permite aos gestores a obtenção da informação acerca das atividades desenvolvidas na organização, não apoiando na tomada de decisão e na racionalização de custos. Estando focados apenas com as variáveis financeiras, preocupando-se apenas com os relatórios e quadros de análises de custos dos produtos/serviços/departamentos que tenham expressão monetária, não possibilita a análise do conceito de ciclo de vida do produto.

Por outro lado, o sistema de custeio ABC permite identificar as atividades e nestas, os fatores que efetivamente consomem recursos (custos). Esta análise permite obter informação acerca das atividades que, sendo articuladas com os processos internos das organizações, permite otimizar o controlo interno, potencializando a informação para o apoio à decisão. O sistema ABC permite assim identificar as atividades que não têm valor acrescentado para o negócio e, desta forma, eliminá-las reduzindo os custos das empresas não afetando a qualidade dos produtos/serviços.

3.6. O ABC nas empresas de Serviços

Em termos gerais, as empresas do setor dos serviços fornecem serviços ou produtos intangíveis aos seus clientes, por outras palavras, desempenham trabalho para os seus clientes.

Segundo Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2001) as empresas de serviços não produzem antecipadamente os serviços para os ter em *stock*, havendo uma entrega em tempo real, pelo que torna as imperfeições de difícil deteção antes de serem passadas para os clientes. As empresas prestadoras de serviços são muito sensíveis com o tempo e qualidade, contudo, os fluxos dos custos neste tipo de organizações são semelhantes às empresas industriais.

Nas empresas deste setor, uma vez que não interagem diretamente com matéria-prima, os custos são essencialmente indiretos e fixos. Devido à dificuldade de relação entre os custos com o serviço torna-se difícil ter uma base de imputação direta e, por outro

lado, estas necessitam de adquirir os seus recursos antecipadamente para poderem servir os seus clientes, admitindo que as flutuações na procura não influenciam a aquisição de recursos. Segundo Cooper e Kaplan (1998) o custo marginal de fornecer mais um serviço ou atender mais um cliente é aproximadamente zero, não afetando os custos.

Nas empresas de serviços há uma completa separação na tomada de decisão que diz respeito às receitas dos clientes e à que está relacionada com o investimento em recursos. As empresas de serviços pretendem saber o custo dos serviços e dos clientes de modo a poder ter uma gestão eficiente, a determinar o canal de distribuição dos serviços aos clientes e a orçamentar a aquisição de recursos da organização (Cooper & Kaplan, 1998).

A utilização do custeio tradicional para analisar e avaliar as empresas de serviços tem sido alvo de discussão entre muitos autores. Lambert e Whithworth (1996) apresentam críticas a esta utilização pois:

- Não há uma base racional para as decisões de preços;
- Não se sabe quantos *mix* de serviços oferecem;
- Não são conhecidos os recursos utilizados e a sua utilização, tornando-se desconhecido a sua eficácia;
- Não há relação das atividades com limitações orçamentais;
- Inexistência de esquemas de medidas de desempenho.

As empresas de serviços durante muitos anos não possuíam sistemas de custeio, pois não havia necessidade de informação acerca dos custos dos serviços e dos clientes. Sendo a grande maioria destas empresas do setor público, não havia concorrência nem a necessidade de utilizar esta informação financeira para a tomada de decisões.

Contudo, com as privatizações e aberturas do mercado houve uma alteração nas necessidades das empresas prestadoras de serviços. Para além de estabelecer um mapa de custos, realizar um controlo das atividades e avaliar a *performance* da organização, o sistema de custeio ABC permite orientar a organização para uma perspetiva dos clientes e do mercado, auxiliando na disponibilidade da informação para a tomada de decisão.

O modelo do sistema ABC aplica-se inteiramente às empresas do setor dos serviços, pois é nos custos indiretos onde este sistema tem a sua aplicação, incidindo nos serviços de qualquer organização, nomeadamente na manutenção, inspeção, logística,

entre outras. Como referido, tendo os custos indiretos grande peso nas empresas de serviços, o sistema de custeio ABC facilita, a nível interno, na atribuição destes custos aos objetos de custo, pois é uma ferramenta que relaciona os custos dos recursos utilizados com os objetos de custo – os serviços.

4. OBJETIVOS E METODOLOGIA

Neste capítulo é apresentada a questão geral de investigação, são definidos os objetivos gerais e específicos, bem como a metodologia adotada.

A partir da abordagem teórica apresentada nos capítulos anteriores conjugada com a necessidade de informação de gestão da clínica, foi possível estabelecer a questão geral de investigação deste projeto, a qual consiste em saber se é possível e pertinente a implementação do sistema de custeio ABC numa clínica odontológica.

4.1. Objetivos Gerais e Específicos

O presente projeto tem dois objetivos gerais:

1. Fornecer informação acerca da existência do sistema ABC como ferramenta de gestão para as pequenas e médias empresas;
2. Apresentar uma proposta de implementação de um sistema de custeio baseado nas atividades numa clínica odontológica que lhe proporcione informação adequada à tomada de decisão.

De forma a dar resposta aos objetivos gerais já delineados, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar uma metodologia para a aplicação do sistema ABC;
- Examinar e compreender o funcionamento da clínica em estudo;
- Conhecer e compreender as principais atividades desenvolvidas;
- Identificar os principais recursos consumidos e a sua representatividade para a clínica;
- Reconhecer os *cost drivers* de recursos e de atividades relacionando-os com os respetivos recursos e atividades;
- Definir as várias fases de implementação do sistema ABC;
- Analisar e apresentar conclusões acerca dos resultados obtidos.

4.2. Justificação da Metodologia

O estudo de caso constitui uma abordagem metodológica de investigação especialmente adequada quando se procura compreender, explorar ou descrever acontecimentos e contextos complexos, nos quais estão simultaneamente envolvidos diversos fatores. Yin (2015) define estudo de caso como uma investigação que se baseia fundamentalmente no trabalho de campo, estudando uma pessoa, um programa ou uma instituição na sua realidade, utilizando para isso entrevistas, observações, documentos, questionários e artefactos.

Sendo uma investigação empírica que se baseia no raciocínio indutivo, dependendo fortemente da recolha de informação no trabalho de campo, optou-se pelo método do estudo de caso para a realização deste projeto.

Em investigação existem dois tipos de abordagem: a investigação quantitativa que se baseia em técnicas de recolha, apresentação e análise de dados que permitam a sua quantificação e o seu tratamento através de métodos estatísticos; e a investigação qualitativa que tem por base técnicas de recolha de dados descritivas, apresentando-se normalmente num texto e não com o aspeto numérico (Ferreira, 2008)

Foram utilizadas diversas fontes para a recolha de dados, nomeadamente a análise documental, realização de reuniões, observação participante e entrevistas. Este procedimento teve como finalidade a triangulação dos dados de modo a obter-se várias perspetivas do negócio e aumentar-se, assim, a viabilidade e a fiabilidade na investigação

5. A EMPRESA

5.1. Apresentação da Empresa

A empresa objeto de estudo para a implementação de um sistema de custeio baseado nas atividades é uma clínica odontológica, cujo nome não será mencionado por questões de confidencialidade, sediada em Lisboa e com o seu centro clínico localizado em Saldanha – Lisboa. Prestando serviços de medicina dentária, esta empresa enquadra-se no conjunto de organizações que prestam atividades de medicina dentária e odontologia cujo CAE (Código de Atividade Económica) é o 86230.

5.1.1. Visão, Missão, Objetivos e Valores

Segundo o responsável clínico, a confiança cimentada pelos clientes até hoje, reconhecida na competência e profissionalismo do corpo clínico, levou à idealização de um projeto mais ousado e futurista. A ambição de excelência clínica e a satisfação dos seus clientes incentiva à clínica em estudo ter como visão: Ter uma reputação de referência no mercado da medicina dentária, sendo reconhecida pela oferta de soluções otimizadas e da correta gestão das expectativas dos pacientes.

O seu grande sentido de existência resume-se em ser uma clínica inovadora, com profissionais diferenciados capacitados em satisfazer as necessidades dos seus pacientes, sendo a sua missão: Disponibilizar aos utentes os melhores serviços de medicina dentária, preservando a sua saúde, sorriso, e qualidade de vida.

Para atingir o nível de excelência pretendido, a conduta de atendimento clínico assenta em pilares rigorosos e cruciais para o bom funcionamento desta clínica, sendo eles:

- Integridade

Exercer a sua atividade profissional com honestidade, ética e dignidade, inspirando a confiança de todas as pessoas, honrando os seus compromissos e assumindo plena responsabilidade.

- Excelência

Apostar na criação de valor, através de um corpo clínico e não clínico especializado de elevadíssima qualidade técnica e humana.

- Foco no paciente

Oferecer cuidados de excelência e soluções integradas, apostando num relacionamento duradouro e sério.

- Gestão de custos em odontologia

Utilizar os recursos de forma eficiente a evitar desperdícios, considerando a responsabilidade social da clínica e a sua sustentabilidade.

5.1.2. Apresentação do Negócio (prestação de serviços)

Esta clínica prestadora de serviços de medicina dentária presta serviços ao nível de Avaliação, Cirurgia Oral, Dentisteria, Endodontia, Implantologia, Medicina Dentária Preventiva, Ortodontia, Periodontologia e Prótese.

No sentido de se compreender o âmbito e funcionamento interno da clínica, de seguida apresenta-se o organograma da empresa (Figura 5.1):

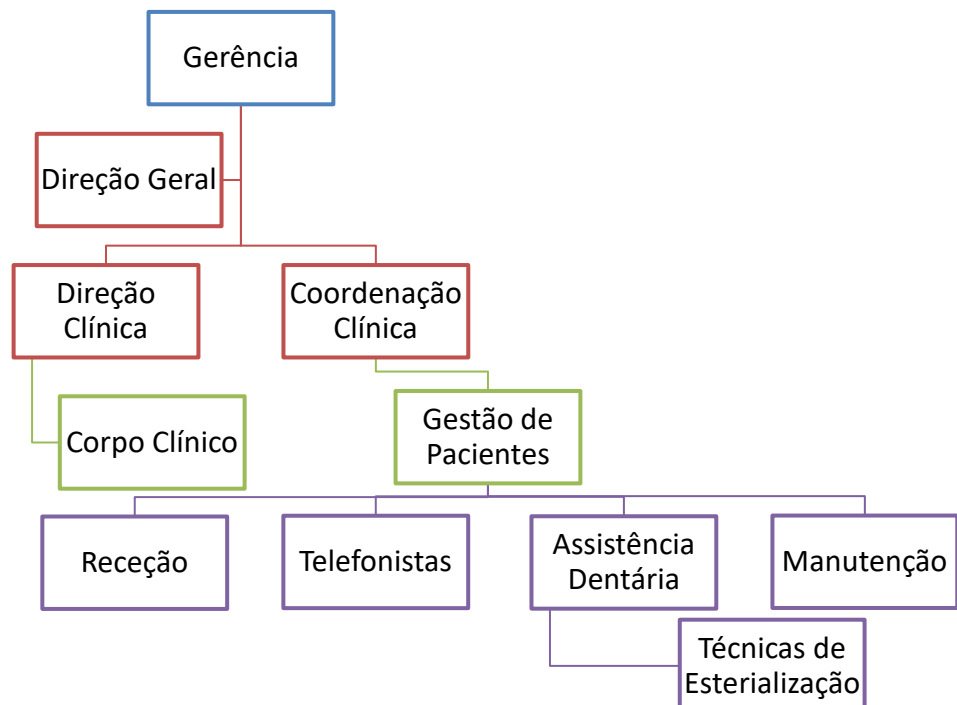


Figura 5.1 - Organograma Clínico

Fonte: Elaboração Própria

No topo está a gerência da organização, uma pessoa singular que, por herança, possui a clínica dentária em estudo. Simultaneamente este é o responsável pelo corpo clínico, sendo aquele que tem as funções da direção clínica. Prestando serviços por profissionais da área, os médicos dentistas são acompanhados pelos assistentes de medicina dentária, auxiliando-os no exercício da sua atividade.

O trabalho dos médicos dentistas é acompanhado pelo apoio da gestora de pacientes que auxilia os técnicos rececionistas e telefonistas, desde a marcação de consultas, pagamentos e gestão de reclamações. Esta ainda coordena o trabalho do técnico de manutenção no controlo da manutenção dos equipamentos.

A gestora de pacientes reporta diretamente à coordenadora clínica, pois é esta que supervisiona e controla todo o processo operacional da prestação de serviços, servindo de elo de ligação entre os objetivos pretendidos pela direção geral e a operação. O processamento salarial, o controlo de qualidade e a gestão da conta corrente é realizado a nível interno pela direção geral da empresa.

A prestação de serviços tem início pelo primeiro contacto do paciente à clínica, seja por via telefónica para marcação de consulta ou presencialmente para a marcação de consulta/urgência.

Pressupondo que um paciente marcou uma consulta via telefone, no dia anterior à data da consulta as telefonistas confirmam esta consulta e esclarecem algumas questões que possam vir a ser colocadas pelo paciente. Este dirigido à clínica para a consulta é recebido pelos rececionistas que dão entrada em sistema de forma a alertar os médicos dentistas para a chegada do paciente. Chegada a sua vez, a assistente dentária acompanha-o até ao gabinete onde o médico dentista o irá receber e consultar. O médico descreverá todo o tratamento que o paciente terá de percorrer, e com o auxílio da assistente dentária realizará um orçamento para os tratamentos a realizar. Finalizada a avaliação, a assistente acompanha o paciente até à receção para efetuar o pagamento do serviço prestado e marcação de nova consulta na agenda clínica.

Chegado o novo dia da consulta marcada, o paciente dirigirá-se à clínica e será recebido pelos técnicos rececionistas sendo o processo semelhante ao anterior. Quando a assistente dentária acompanha o paciente ao gabinete, este terá uma consulta de procedimento odontológico para realizar o(s) tratamento(s) orçamentados anteriormente.

Finalizado o tratamento, o paciente dirige-se à receção para efetuar o pagamento do serviço e, caso necessário, agendar nova consulta.

Para melhor entendimento das funções de cada unidade organizacional, segue-se (Tabela 5.1):

Tabela 5.1 - Unidades Organizacionais e Funções

Unidade organizacional	Funções
Assistência Dentária	Organizar fichas dos pacientes do dia
	Realizar fichas de anamnese
	Preparar consultório
	Auxiliar em procedimentos
	Inventariar materiais odontológicos
Coordenação Clínica	Estabelecer objetivos
	Avaliar o desempenho dos profissionais
	Realizar a avaliação de desempenho
	Coordenar os recursos humanos
	Realizar entrevistas de emprego
Corpo Clínico	Realizar Consultas
	Atualizar tratamentos nas fichas dos pacientes
	Realizar orçamentos
Direção Clínica	Gerir a operação do corpo clínico
	Realizar entrevistas de emprego
Direção Geral	Administrar as áreas: Financeira, Marketing e Qualidade
Gestão de Pacientes	Gerir reclamações / elogios dos pacientes
	Gerir as atividades da receção, telefonistas e assistentes
	Supervisionar os gabinetes
	Agendar consultas
	Fidelização de pacientes
Manutenção	Reparar / supervisionar os ativos da clínica
	Realizar entregas
	Limpeza e manutenção do espaço
Receção	Registar dados dos pacientes
	Dar entrada dos pacientes em sistema
	Entregar questionários de satisfação aos pacientes
	Agendar consultas
	Receber pagamentos
	Receber reclamações / elogio dos pacientes
	Inventariar consumíveis gerais (papel, canetas, ...)
	Conferir dinheiro em caixa

Técnicas de Esterilização	Esterilizar instrumentos
Telefonistas	Receber e efetuar contactos telefónicos
	Agendar consultas
	Confirmar consultas
	Organização de documentos

Fonte: Elaboração própria

5.1.3. Importância do estudo para a Organização

Estando esta clínica localizada em Lisboa está sujeita a uma pressão concorrencial muito elevada. De acordo com estudo da Entidade Reguladora da Saúde (ERS) (2014), devido ao desenvolvimento do saber humano e da sua preocupação perante a saúde e a aparência, o mercado da saúde oral tem vindo a desenvolver-se consideravelmente.

Sabendo que existe uma grande diversidade de oferta de serviços relacionados com a saúde oral na área geográfica envolvente à da clínica em estudo, a direção terá de definir, planear e implementar a estratégia mais favorável para o seu negócio, seja uma estratégia orientada para a redução de custos; uma estratégia de diferenciação da prestação dos serviços; ou uma estratégia de focalização num nicho de mercado.

Com o aumento do conhecimento e da exigência da procura, a clínica terá de gerir as suas atividades de modo a poder prestar serviços de saúde oral que vão de encontro com as necessidades e com as expectativas do paciente, visando um relacionamento de longo prazo, beneficiando o desenvolvimento organizacional da clínica.

O sistema de custeio ABC será uma ferramenta de auxílio para a tomada de decisão. Fornecendo informação de gestão acerca das atividades da clínica, do custo de cada uma das atividades, dos serviços que carregam mais custo para a empresa, e as atividades que não trazem valor acrescentado para a prestação de serviços ou para o cliente, este sistema permitirá à direção geral, direção clínica e coordenação clínica gerirem as atividades operacionais eficientemente, auxiliando na tomada de decisões operacionais e estratégicas para a criação de valor para a clínica e para o paciente.

6. CONCEÇÃO E APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC

A metodologia de implementação de um sistema de custeio ABC deve ser sempre adaptada às necessidades e aos objetivos da empresa em estudo. O modelo ABC desenvolve-se em duas fases: os recursos são atribuídos às atividades e os custos das atividades são atribuídos aos serviços prestados.

Como evidenciado no capítulo 3, a implementação de um sistema de custeio ABC segue um processo de identificação das atividades, recursos e *cost drivers* e a posterior atribuição de custos a estes.

6.1. Identificação e definição das atividades – Matriz das atividades

Os gestores da clínica em estudo não possuem uma visão clara dos processos operacionais e, conseqüentemente, não possuem um modelo próprio que facilite a identificação das atividades realizadas na empresa. Ainda assim cada funcionário tem o pleno conhecimento das suas tarefas, e através da recolha desta informação através da observação participante e realização de entrevistas, definiu-se as tarefas realizadas na clínica que, ao serem agrupadas, tornou possível definir-se as atividades classificando-as como primárias ou secundárias (Tabela 6.1):

Tabela 6.1 - Matriz das Atividades

Classificação	Atividades	Tarefas
Primária	Agendamento de Consulta	Identificar especialidade
		Agendar horário com o médico-dentista recomendado
	Agendar Primeira Consulta	Atender paciente (presencialmente ou telefonicamente)
		Identificar necessidade / especialidade
		Agendar horário com o médico-dentista recomendado
		Preencher dados básicos em sistema
	Consulta de Avaliação Odontológica	Encaminhar o paciente ao gabinete
		Solicitar preenchimento de fichas de anamnese
		Estudar anamnese
		Realizar atendimento odontológico avaliativo
		Informar procedimentos a serem realizados na próxima consulta
		Solicitar radiografias (se necessário)
	Consulta para procedimento odontológica	Encaminhar o paciente ao gabinete
		Explicar tratamento e o que será realizado na consulta
		Realizar procedimento programado

	Encaminhar para receção	
Orçamento para o Tratamento	Elaborar plano de tratamento	
	Definir valores	
	Digitar e imprimir orçamento	
	Encaminhar para receção	
Pagamento	Informar valor e formas de pagamento	
	Atualizar ficha de cliente	
	Recebimento do pagamento	
	Impressão de faturas	
	Colocar fatura duplicada na folha do médico-dentista	
Rececionar Paciente	Dar entrada do paciente em sistema	
	Terminar de preencher a ficha do paciente	
	Encaminhar para sala de espera	
Secundária	Abertura da Clínica	Ligar sistema elétrico
	Administração	Gestão geral
		Gestão financeira
		Planeamento e controlo de gestão
		Gestão da qualidade
		Processamento Salarial
	Captação de Pacientes	Gestão do website da clínica
		Gestão das redes sociais da clínica
		Promoção da clínica
		Realização de projetos de marketing
	Compra de Materiais Odontológicos	Inventário aos materiais odontológicos
		Realizar listagem de materiais em falta
		Contacto a fornecedores
Encomenda a fornecedores		
Confirmação de Consultas	Atender paciente telefonicamente	
	Confirmar consulta (dia útil anterior)	
	Atualização das agendas dos médicos-dentistas	
Esterilização dos instrumentos	Separar e organizar materiais odontológicos	
	Embalagem dos materiais	
	Distribuição dos materiais pelos gabinetes	
Fecho de Clínica	Contagem do dinheiro em caixa	
	Fecho de TPA's	
	Acerto do fundo de caixa	
	Verificação do valor em caixa com o valor faturado	
	Organização de faturas por médicos-dentistas	
	Impressão de folha de caixa	
	Desligar o sistema elétrico da clínica	
	Fechar portas da clínica	
Fidelização de Pacientes	Gestão de reclamações	

	Incentivo aos elogios
	Contacto presencial com os pacientes na clínica
Manutenção dos ativos da clínica	Reparação dos equipamentos odontológicos
	Manutenção dos equipamentos odontológicos
	Limpeza do espaço
Preparação do Gabinete	Limpar gabinete
	Separar e organizar instrumentos e materiais odontológicos
	Coordenação e planeamento da consulta
Recursos Humanos	Detetar necessidades de formação
	Agendamento de formações
	Detetar necessidades de recursos humanos
	Seleção e recrutamento
	Registo do pessoal
	Avaliação de desempenho
Registo de reclamações/elogios	Atendimento do cliente
	Entrega do livro (reclamações/elogios)
	Envio de reclamações para a entidade reguladora

Fonte: Elaboração Própria

A necessidade da classificação das atividades em primárias e secundárias surgiu pelo facto de estas não estarem todas diretamente relacionadas com a prestação dos serviços. Neste sentido, as atividades que dão suporte àquelas que têm uma relação direta com o objeto de custo são designadas por secundárias.

6.2. Identificação dos *cost drivers* de recursos

Após a definição das atividades a serem analisadas no sistema de custeio, deve-se então mensurar os seus custos. Custo é o valor do sacrifício de recursos para se conseguir um objetivo definido, podendo ser caracterizado como direto ou indireto. Partindo da informação financeira fornecida, a clínica odontológica em estudo durante o ano de 2017 consumiu os seguintes recursos (Tabela 6.2):

Tabela 6.2 - Custos Indiretos

Recursos	Custos Indiretos (€)
Água	3 830,40
Comunicação	9 106,42
Depreciação equipamentos	33 456,23
Depreciação imóvel	128 922,39
Eletricidade	17 253,29
Informática	3 893,24
Limpeza	15 106,00

Manutenção	26 756,52
Material de escritório	12 676,04
Salários administração	80 030,24
Salários esterilização	35 635,79
Salários gestão de pacientes	22 620,39
Salários manutenção	16 566,34
Salários receção	58 040,83
Salários telefonistas	29 413,69
Seguros	38 048,91
Vigilância e segurança	2 296,62
Total (€)	533 653,34

Fonte: Elaboração Própria

As empresas prestadoras de serviços têm praticamente todos os seus custos considerados como indiretos. Na clínica em estudo os custos diretos são formados pela mão-de-obra dos médicos dentistas e assistentes, e pela mercadoria vendida e matérias consumidas (Ex: fluor, comprimidos, bicarbonato, próteses dentárias, aparelhos dentários, implantes dentários, etc.), sendo os restantes custos considerados como indiretos:

- Salários dos funcionários da clínica (excetuando os já mencionados) – são incorporados nos custos indiretos pois não têm uma relação direta com a prestação dos serviços de medicina dentária;
- Informática – custos relacionados com a manutenção do sistema informático e resolução de qualquer problema que possa surgir neste âmbito;
- Vigilância e segurança – custos com a manutenção do sistema de videovigilância;
- Manutenção – custos com a manutenção das instalações e dos equipamentos;
- Material de escritório – custos com economato;
- Eletricidade; Água – custos com eletricidade e água, respetivamente;
- Comunicação – custos com comunicação (telefones, planos internet, etc.);
- Seguros – custos com seguros das instalações e equipamentos;
- Limpeza – custos com limpeza das instalações;
- Depreciação imóvel; Depreciação equipamentos – custos suportados com depreciações;

Diante da clarificação e classificação dos recursos da clínica, torna-se necessário imputar os custos às atividades, sendo possível pela definição dos *cost drivers* de recursos (Tabela 6.3). A identificação destes *cost drivers* foi possível pela recolha de dados através

de entrevistas com os membros de gestão que, ao evidenciarem a dificuldade na medição do consumo de recursos e a sua alocação, foi possível chegar a uma concordância através da relação entre as atividades e os recursos.

Tabela 6.3 - *Cost Drivers* de Recursos

Recursos	Cost Driver Recursos
Água	nº de pontos de água
Comunicação	nº de ligações
Depreciação equipamentos	Hora/Máquina
Depreciação imóvel	área (m ²)
Eletricidade	nº de pontos de eletricidade
Informática	nº utilizadores
Limpeza	área (m ²)
Manutenção	nº de assistências
Material de escritório	nº de funcionários
Salários administração	Hora/Homem
Salários esterilização	Hora/Homem
Salários gestão de pacientes	Hora/Homem
Salários manutenção	Hora/Homem
Salários receção	Hora/Homem
Salários telefonistas	Hora/Homem
Seguros	área (m ²)
Vigilância e segurança	nº de câmaras

Fonte: Elaboração Própria

Para uma correta imputação do consumo dos recursos pelas atividades, tornou-se necessário evidenciar o custo dos funcionários agrupado por funções, cujos salários são equiparáveis, de forma a que cada atividade tenha imputado o valor mais aproximado possível da realidade do consumo de recursos humanos.

6.3. Atribuição dos Custos às Atividades e Apurar os seus Custos Unitários

Definidas as atividades e os recursos consumidos pela clínica durante o ano de 2017, segue-se a atribuição do valor dos recursos consumidos às atividades correspondentes com o objetivo de conhecer o custo da atividade.

Com base nos *cost drivers* de recursos, a alocação dos recursos consumidos com a remuneração dos funcionários é realizada, como consta na tabela 6.3, utilizando-se a hora/Homem despendida em cada atividade por cada grupo de funcionários (Tabela 6.4):

Tabela 6.4 - Alocação Recursos Salários

Atividades	Administração (€)	Esterilização (€)	Gestão de pacientes (€)	Manutenção (€)	Receção (€)	Telefonistas (€)	Total (€)
Atividades Primárias							
Agendamento de Consulta			1 583,43		17 412,25		18 995,68
Agendar Primeira Consulta					1 741,22	10 000,66	11 741,88
Consulta de Avaliação Odontológica							0,00
Consulta para Procedimento Odontológico		712,72					712,72
Orçamento para o Tratamento							0,00
Pagamento			3 619,26		16 251,43		19 870,69
Rececionar Paciente			2 714,45		13 349,39		16 063,84
Atividades Secundárias							
Abertura da Clínica					2 321,63		2 321,63
Administração	48 018,14						48 018,14
Captação de Pacientes	14 405,44		4 524,08				18 929,52
Compra de Materiais Odontológicos	4 801,81						4 801,81
Confirmação de Consultas						19 413,04	19 413,04
Esterilização dos instrumentos		34 923,08					34 923,08
Fecho de Clínica					4 062,86		4 062,86
Fidelização de Pacientes	3 201,21		6 559,91		1 571,41		11 332,53
Manutenção dos ativos da clínica	2 400,91			15 903,68			18 304,59
Preparação do Gabinete				662,65			662,65
Recursos Humanos	7 202,72		2 940,65				10 143,37
Registo de reclamações/elogios			678,61		1 330,63		2 009,24
Total (€)	80 030,24	35 635,79	22 620,39	16 566,34	58 040,83	29 413,69	

Fonte: Elaboração Própria

O valor dos gastos com as remunerações engloba todos os recursos consumidos com a remuneração dos funcionários da clínica. Nestes não estão incluídas as remunerações com os médicos dentistas e com a assistência, isto porque, o valor destas remunerações é diretamente imputado aos objetos de custo (mão-de-obra direta).

Os gastos com a informática são imputados com base no *cost driver* número de utilizadores. Sendo este um recurso de manutenção e reparação do sistema informático da clínica, este varia de acordo com o número de utilizadores do sistema informático. Numa atividade onde requer um maior número de utilizadores sugere que haja mais anomalias no programa informático utilizado, necessitando de manutenção periódica.

No que tange aos recursos gastos com vigilância e segurança, o *cost driver* a utilizar é o número de câmaras de vigilância necessário para garantir a segurança dos funcionários e dos pacientes.

O valor do gasto com a manutenção foi imputado à atividade de manutenção dos ativos da clínica, sendo a atividade consumidora deste recurso. Relativamente aos gastos com material de escritório o *cost driver* a utilizar é o número de funcionários que garanta o funcionamento da atividade, pois cada funcionário tem um *kit* de economato disponível para sua própria utilização.

Tornou-se possível imputar o valor dos gastos com eletricidade e água de acordo com o *cost driver* número de pontos de eletricidade e de água, respetivamente. Não sendo possível colocar um contador para medir os consumos destes recursos em cada atividade, os pontos de consumo elétrico e de água são os *cost drivers* que melhor direcionam o consumo destes recursos. O valor dos gastos com as comunicações foi imputado às atividades que consomem este recurso de acordo com o número de ligações necessário para a execução da atividade.

No que tange aos seguros, limpeza e depreciação do imóvel os valores dos seus gastos são atribuídos às atividades tendo em conta a área (m²) necessária para o decorrer da atividade. Finalizando, o valor dos gastos com depreciações dos equipamentos é imputado de acordo com o tempo de utilização dos equipamentos odontológicos.

A tabela 6.5 reflete a imputação dos valores dos gastos dos recursos consumidos pelas atividades primárias e secundárias:

Implementação do Activity-Based Costing numa Empresa de Serviços de Saúde

Tabela 6.5 - Alocação dos Recursos às Atividades

Atividades	Informática (€)	Vigilância e segurança (€)	Manutenção (€)	Material de escritório (€)	Eletricidade (€)	Água (€)	Comunicação (€)	Seguros (€)	Limpeza (€)	Depreciação imóvel (€)	Depreciação equipamentos (€)	Total (€)
Atividades Primárias												
Agendamento de Consulta	502,35	306,22		1 102,26	1 243,48			6 892,92	2 736,59	23 355,51		36 139,33
Agendar Primeira Consulta	753,53			1 653,40	777,18		3750,31	2 205,73	875,71	7473,76		17 489,62
Consulta de Avaliação Odontológica	125,59			551,13	2 020,66	1 276,80		1 930,02	766,25	6 539,54	14 583,48	27 793,47
Consulta para Procedimento Odontológico	125,59			551,13	2 020,66	1 276,80		1 930,02	766,25	6 539,54	14 583,48	27 793,47
Orçamento para o Tratamento	125,59			551,13	777,18			1 930,02	766,25	6 539,54		10 689,70
Pagamento	502,35	306,22		1 102,26	1 243,48			6 892,92	2 736,59	23 355,51		36 139,33
Rececionar Paciente	502,35	306,216		1 102,26	1 243,48		716,62	6 892,92	2 736,59	23 355,51		36 855,95
Atividades Secundárias												
Abertura da Clínica		306,22		551,13	1 243,48							2 100,83
Administração	376,77	76,55		826,70	932,61		793,08	3 308,60	1 313,57	11 210,64		18 838,51
Captação de Pacientes	125,59			275,57	310,87							712,02
Compra de Materiais Odontológicos				275,57	310,87		23,89					610,32
Confirmação de Consultas	251,18			551,13	621,74		3 750,31	2 205,73	875,71	7 473,76		15 729,57
Esterilização do instrumentos				551,13	1 398,92	851,20		2 205,73	875,71	7 473,76	4 289,26	17 645,71
Fecho de Clínica	251,18	306,22		551,13	1 243,48							2 352,01
Fidelização de Pacientes	125,59			275,57	310,87							712,02
Manutenção dos ativos da clínica		306,22	26 756,52	275,57	621,74	425,60	33,93					28 419,57
Preparação do Gabinete				551,13	310,87							862,00
Recursos Humanos	125,59	76,55		275,57	310,87		38,27	1 654,30	656,78	5 605,32		8 743,26
Registo de reclamações/elogios		306,22		1 102,26	310,87							1 719,35
Total (€)	3 893,24	2 296,62	26 756,52	12 676,04	17253,29	3 830,40	9 106,42	38 048,91	15 106,00	128 922,39	33 456,23	

Fonte: Elaboração Própria

Aos custos apurados na tabela 6.5 é necessário acrescentar os valores dos gastos com salários já apurados na tabela 6.4.

Este passo de extrema importância permitiu transpor os custos identificados pela contabilidade para as atividades desenvolvidas na clínica dentária em estudo. Sabendo que as atividades secundárias correspondem a atividades de apoio às atividades primárias, torna-se necessário que os custos atribuídos às atividades secundárias sejam distribuídos às primárias, de modo a que seja possível estabelecer-se uma relação causal entre o consumo das atividades e os objetos de custo.

Sendo esta uma organização prestadora de serviços, a mão-de-obra é o principal meio para a criação de valor. A atribuição dos custos das atividades secundárias será realizada pelo *cost driver* hora/Homem consumido nas atividades secundárias pelas primárias (Tabela 6.6).

Tabela 6.6 - Realocação das Atividades Secundárias às Primárias

		Atividades Secundárias											Total (€)	
		Abertura da Clínica	Administração	Captação de Pacientes	Compra de Materiais Odontológicos	Confirmação de Consultas	Esterilização dos instrumentos	Fecho de Clínica	Fidelização de Pacientes	Manutenção dos ativos da clínica	Preparação do Gabinete	Recursos Humanos		Registo de reclamações/elogios
Atividades Primárias	Agendamento de Consulta	884,49	8 022,80			21 085,56			2 770,25			1 322,06	1 118,58	35 203,74
	Agendar Primeira Consulta	442,25	5 348,53	5 892,46		14 057,04						1 888,66		27 628,95
	Consulta de Avaliação Odontológica	884,49	8 691,37	4 910,39	1 623,64		15 770,64		4 817,82	9 344,83	457,40	4 910,52	74,57	51 485,67
	Consulta para Procedimento Odontológico		7 354,23		3 788,50		36 798,15		1 445,35	37 379,33	1 067,26	5 099,39	186,43	93 118,64
	Orçamento para o Tratamento		8 691,37									944,33	111,86	9 747,55
	Pagamento		17 382,73					6 414,86				188,87	2 237,16	26 223,62
	Rececionar Paciente	2 211,23	11 365,63	8 838,70					3 011,14			4 532,79		2 959,49
	Total (€)	4 422,46	66 856,66	19 641,54	5 412,14	35 142,61	52 568,79	6 414,86	12 044,56	46 724,17	1 524,66	18 886,63	3 728,59	

Fonte: Elaboração Própria

Não obstante há imputação dos custos das atividades secundárias às primárias, a informação obtida acerca dos custos das atividades secundárias assume extrema relevância no que respeita ao processo de tomada de decisão. Após esta imputação é possível definir o custo total de cada atividade (Tabela 6.7):

Tabela 6.7 - Custo Total das Atividades Primárias

Atividades	Salários (€)	Recursos (€)	Ativ. Secundárias (€)	Total Ativ. Primárias (€)
Agendamento de Consulta	18 995,68	36 139,33	35 203,74	90 338,75
Agendar Primeira Consulta	11 741,88	17 489,62	27 628,95	56 860,45
Consulta de Avaliação Odontológica	0,00	27 793,47	51 485,67	79 279,14
Consulta para Procedimento Odontológico	712,72	27 793,47	93 118,64	121 624,82
Orçamento para o Tratamento	0,00	10 689,70	9 747,55	20 437,26
Pagamento	19 870,69	36 139,33	26 223,62	82 233,64
Rececionar Paciente	16 063,84	36 855,95	29 959,49	82 879,28
			Total (€)	533 653,34

Fonte: Elaboração Própria

6.4. Atribuição dos Custos aos Objetos de Custo e apurar os seus custos unitários – *Cost Drivers* de atividades

Para a atribuição dos custos aos objetos de custo torna-se necessário satisfazer certas necessidades de forma a facilitar esta imputação, nomeadamente:

1. Definição dos Objetos de Custo;
2. Identificação dos *Cost Drivers* de Atividades;
3. Relacionamento das Atividades aos objetos de Custo;

Os objetos de custo da clínica em estudo constituem os serviços prestados, sendo estes os impulsionadores da execução das atividades. Portanto, a conformidade das informações dos custos relativos aos serviços prestados pela clínica assume extrema importância devido à relevância das decisões tomadas pelos gestores com base nestas informações.

Pela análise documental e entrevistas com os membros de gestão da clínica, foi possível constatar que estão definidos os objetos de custo por códigos de serviços utilizados para a faturação e para a revisão do pagamento aos médicos dentistas. Assim é possível definir os objetos de custo e o seu peso para a faturação (Tabela 6.8):

Tabela 6.8 - Objetos de Custo Vs. Faturação

Objetos de Custo	% Faturação
Avaliação	12%
Cirurgia Oral	13%
Dentisteria	14%
Endodontia	7%
Implantologia	17%
Medicina Dentária Preventiva	9%
Ortodontia	12%
Periodontologia	6%
Prótese	10%

Fonte: Elaboração Própria

Os serviços prestados e considerados como os objetos de custo representam a totalidade dos recursos faturados no ano de 2017 da clínica em estudo. É possível verificar que os serviços de Implantologia, Dentisteria e Cirurgia Oral são os três serviços que mais participação têm na faturação anual da clínica.

A identificação dos *cost drivers* de atividades consiste no apuramento da unidade que torne possível obter uma relação direta entre as atividades da clínica e os objetos de custo, possibilitando a distribuição dos custos acumulados nas atividades (Tabela 5.7) aos objetos de custo (Tabela 6.8). Na tabela que se segue estão definidos os *cost drivers* das atividades da clínica (Tabela 6.9), tendo estes sido definidos de igual forma aos *cost drivers* de recursos.

Tabela 6.9 - Cost Driver de Atividades

Atividades	Cost Driver Atividades	Quantidade
Agendamento de Consulta	nº reincidências	54 046
Agendar Primeira Consulta	nº registos	22 078
Consulta de Avaliação Odontológica	Hora/Homem	8 379
Consulta para Procedimento Odontológico	Hora/Homem	23 373
Orçamento para o Tratamento	nº orçamentos	36 687
Pagamento	nº faturas emitidas	40 186
Rececionar Paciente	nº entradas	74 855

Fonte: Elaboração Própria

A atividade agendamento de consulta tem como *cost driver* o número de reincidências registadas, ou seja, o número de consultas marcadas de pacientes já com historial clínico. Para a atividade agendar a primeira consulta foi considerado que o número de registos dos pacientes que nunca teriam utilizado os serviços disponibilizados

pela clínica seria o *cost driver* que melhor relaciona esta atividade aos objetos de custo, pois é considerado todas as primeiras vezes da clínica, representado o sucesso e crescimento, mas também um custo pelo consumo da atividade.

A atividade de consulta e avaliação odontológica e consulta para procedimento odontológico têm associado o *cost driver* hora/Homem, pois devido à diversidade da complexidade dos serviços oferecidos pela clínica, o tempo consumido relacionará da melhor forma a atividade aos objetos de custo.

Sendo as atividades orçamento para o tratamento, pagamento e rececionar paciente atividades padronizadas, ou seja, a variação do tempo de consumo desta atividade é quase nula e a mesma quantidade de recursos é consumida quando a atividade é desenvolvida, os *cost drivers* utilizados são *transaction drivers*, nomeadamente número de orçamentos realizados, número de faturas emitidas e número de entradas de paciente em sistema, respetivamente.

Através do conhecimento dos custos totais das atividades primárias e da quantidade consumida é possível determinar o custo unitário de cada atividade (Tabela 6.10):

Tabela 6.10 - Custo Unitário Atividades Primárias

Atividades	Total Ativ. Primárias (€)	Quantidade	Custo unitário (€)
Agendamento de Consulta	90 339	54 046	1,67
Agendar Primeira Consulta	56 860	22 078	2,58
Consulta de Avaliação Odontológica	79 279	8 379	9,46
Consulta para Procedimento Odontológico	121 625	23 373	5,20
Orçamento para o Tratamento	20 437	36 687	0,56
Pagamento	82 234	40 186	2,05
Rececionar Paciente	82 879	74 855	1,11

Fonte: Elaboração Própria

Diante da seleção dos *cost drivers* e do conhecimento dos custos unitários das atividades, segue-se a distribuição dos custos apurados das atividades pelos os objetos de custo (Tabela 6.11), possibilitando a determinação dos custos de cada serviço prestado na clínica em estudo (Tabela 6.12):

Tabela 6.11 - Alocação do Custo das Atividades aos Objetos de Custo

	Agendamento de Consulta	Agendar Primeira Consulta	Consulta de Avaliação Odontológica	Consulta para Procedimento Odontológico	Orçamento para o Tratamento	Pagamento	Rececionar Paciente
Avaliação	0	56 860	79 279	0	0	9 868	9 946
Cirurgia Oral	13 099	0	0	16 217	2 963	10 690	10 774
Dentisteria	14 003	0	0	10 135	3 168	11 513	11 603
Endodontia	7 679	0	0	18 244	1 737	5 756	5 802
Implantologia	16 713	0	0	24 325	3 781	13 980	14 089
Medicina Dentária Preventiva	9 486	0	0	10 135	2 146	7 401	7 459
Ortodontia	12 196	0	0	18 244	2 759	9 868	9 946
Periodontologia	6 775	0	0	14 190	1 533	4 934	4 973
Prótese	10 389	0	0	10 135	2 350	8 223	8 288

Fonte: Elaboração Própria

Esta alocação foi possível através do histórico do registo informático. O *software* da clínica permite extrair os dados dos pacientes, serviços prestados, datas e horas de registo, agendamento entradas e saídas dos pacientes, valor das consultas, pagamentos, consumo de serviços e materiais. Através da realização de diversas análises (tendo em conta a sua finalidade), foi possível alocar os custos das atividades aos objetos de custo.

Tabela 6.12 - Custo Total e Unitário dos Objetos de Custo

Objetos de Custo	Total (€)	Por serviço prestado (€)
Avaliação	155 953	17,36
Cirurgia Oral	53 744	5,52
Dentisteria	50 421	4,81
Endodontia	39 218	7,48
Implantologia	72 888	5,73
Medicina Dentária Preventiva	36 627	5,44
Ortodontia	53 012	5,90
Periodontologia	32 405	7,21
Prótese	39 386	5,26

Fonte: Elaboração Própria

A atividade Agendamento de Consulta teve os seus custos distribuídos por todos os objetos de custo tendo em conta a quantidade de reagendamentos existentes por cada especialização. No caso do paciente no mesmo dia realizar mais do que uma consulta de especialidades diferentes, os custos desta atividade serão atribuídos de igual forma como se realizasse a consulta em dias distintos, pois serão marcadas duas consultas para o

mesmo dia e para o mesmo paciente. Assim esta atividade tem os seus custos alocados a todos os objetos de custo à exceção da avaliação, pois esta tem atividades específicas com as mesmas finalidades.

O objeto de custo Avaliação tem alocado os custos respeitantes às atividades Agendar a Primeira Consulta e Consulta de Avaliação Odontológica pois estas são desenvolvidas apenas quando este serviço é prestado.

As atividades Consulta para Procedimento Odontológico e Orçamento para o Tratamento alocam os seus custos para todos os objetos de custo à exceção da Avaliação, pois estas atividades são direcionadas para as consultas de especialidade. A alocação dos custos das atividades Pagamento e Rececionar Paciente é feita para todos os objetos de custo, pois todos estes consomem estas atividades.

Durante o ano de 2017 foram contabilizadas 8983 consultas de avaliação, 9731 consultas de cirurgia oral, 10480 consultas de dentisteria, 5240 consultas de endodontia, 12725 consultas de implantologia, 6737 consultas de medicina dentária preventiva, 8983 consultas de ortodontia, 4491 consultas de periodontologia e 7486 consultas de próteses. Através da relação entre o custo total apurado dos serviços com o número de consultas prestadas, é possível constatar que o serviço que representa maior custo para a clínica é a consulta de Avaliação. Aparentemente mais simples recebe a maior parcela dos custos totais das atividades devido ao facto deste procedimento se apropriar de custos específicos, bem como pelo expressivo número de avaliações realizadas.

6.5. Custo Total dos Objetos de Custo

A importância do sistema ABC na clínica em estudo tem por base uma imputação mais realista dos custos indiretos aos objetos de custo, cujo principal objetivo é conhecer os custos suportados pela clínica em estudo para a prestação dos serviços.

Sabidos os custos indiretos torna-se necessário conhecer os custos com a mão-de-obra dos médicos dentistas e das assistentes, bem os custos com os materiais vendidos e consumidos na operação. De acordo com dados da clínica, estes custos foram distribuídos da seguinte forma pelos objetos de estudo (Tabela 6.13):

Tabela 6.13 - Imputação Custos Diretos

Objetos de Custo	Materiais (€)	Mão-de-Obra (€)	Por serviço prestado (€)
Avaliação	0	35 918	4,00
Cirurgia Oral	24 591	95 782	12,37
Dentisteria	26 483	59 864	8,24
Endodontia	13 242	107 755	23,09
Implantologia	32 158	143 674	13,82
Medicina Dentária Preventiva	17 025	59 864	11,41
Ortodontia	22 700	107 755	14,52
Periodontologia	11 350	83 810	21,19
Prótese	18 916	59 864	10,52
Total (€)	166 465	754 286	

Fonte: Elaboração Própria

No procedimento Avaliação não são debitados qualquer tipo de materiais devido à natureza deste procedimento, e, sendo o que apresenta maiores custos com gastos indiretos, é o que acarreta menores custos diretos à organização.

Neste sentido é possível calcular o custo total suportado para a prestação dos serviços durante o ano de 2017, bem como os seus custos unitários (Tabela 6.14):

Tabela 6.14 - Custos totais e unitários dos Objetos de Custo

Objetos de Custo	Custo indireto (€)	Custo direto (€)	Custo unitário total (€)
Avaliação	155 953,14	35 918,38	21,36
Cirurgia Oral	53 743,84	120 373,77	17,89
Dentisteria	50 421,49	86 347,04	13,05
Endodontia	39 217,59	120 996,67	30,58
Implantologia	72 887,72	175 831,54	19,55
Medicina Dentária Preventiva	36 627,05	76 888,80	16,85
Ortodontia	53 012,03	130 454,92	20,42
Periodontologia	32 404,54	95 159,44	28,40
Prótese	39 385,93	78 780,45	15,79
Total	533 653,34	920 751,00	

Fonte: Elaboração Própria

É possível constatar que os processos de endodontia, periodontologia e avaliação são os que mais peso têm nos custos da organização. A endodontia assume a maior fatia dos custos apresentados, justificados pelo tempo de consulta ser normalmente superior aos restantes serviços.

7. ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS

O sistema de custeio ABC possibilita que se conheçam as principais atividades desempenhadas na clínica odontológica em estudo. Para além disto, este também permite ordenar as atividades por consumo de recursos e, pelo sistema de imputação, permite conhecer os serviços que acarretam maiores custos indiretos para a empresa.

A utilização do recurso mão-de-obra tem grande relevância na empresa em estudo representando cerca de 45% dos custos indiretos totais. Sendo uma empresa prestadora de serviços, a gestão dos recursos humanos assume extrema importância pois são estes os principais ativos e geradores de valor acrescentado para a clínica. Neste modelo foi considerado que todo o tempo despendido pelos funcionários seria utilizado nas atividades, pois ao representarem um custo fixo para a clínica existe a necessidade da sua imputação às atividades e posteriormente aos serviços prestados. Contudo é necessário ter presente que, exatamente como uma empresa de produção cujos funcionários fazem pausas durante o período laboral (por exemplo, para manutenção dos equipamentos, para inserção de novas engenharias, entre outros) estes funcionários também interrompem o seu horário para receberem indicações da supervisão, para aperfeiçoar métodos e técnicas de trabalho, etc.

Ainda assim, os restantes custos representando 55% dos custos indiretos totais correspondem à maior porção, devido à sua quantidade mais alargada mas, essencialmente pelo custo com a depreciação do imóvel, pois as instalações são totalmente da clínica, inserido na rúbrica contabilística ativos fixos tangíveis.

Na imputação dos custos com mão-de-obra às atividades é possível constatar que a maior porção é imputada às atividades secundárias, pois sendo estas as atividades de suporte à operação, são estas as principais consumidoras dos recursos mão-de-obra indireta. Nesta imputação é possível constatar que as atividades Consulta de avaliação odontológica e Orçamento para o tratamento não são consumidoras destes recursos, isto porque estas atividades são desempenhadas única e exclusivamente pelos médicos dentistas e assistentes, considerados como mão-de-obra direta.

Após a imputação do valor do gasto dos recursos às atividades e do valor das atividades secundárias às primárias, é possível constatar que a atividade onde a clínica dentária teve maiores custos indiretos agregados foi a de Consulta para o procedimento

odontológico. Ainda assim, a atividade que exige maior esforço financeiro pela clínica é a Consulta de avaliação odontológica tendo um custo unitário de 9,46€.

O objeto de custo Avaliação, aparentemente mais simples, recebe a maior parcela de custos indiretos (17,36€/serviço prestado), isto pelo facto de se apropriar de custos específicos, pertencendo aos três serviços que mais custos representam para a organização. Este processo tendo atividades próprias origina um aumento do valor dos gastos indiretos, contudo não apresentando um consumo de recursos diretos elevado, devido aos procedimentos rápidos e simples, o valor unitário total apurado não coloca este serviço como o mais dispendioso para a clínica.

A tabela 7.1 apresenta as receitas auferidas durante o ano de 2017; os custos suportados com a mão-de-obra direta (médicos-dentistas e assistentes) e com as matérias vendidas e consumidas; e o consumo dos recursos nas diversas atividades desempenhadas na empresa.

Tabela 7.1 - Demonstração por Atividades

Designação	Total (€)
Vendas e Serviços Prestados	2 334 279
CMVMC	166 465
Médicos-Dentistas	754 286
Atividades Primárias	
Agendamento de Consulta	90 339
Agendar Primeira Consulta	56 860
Consulta de Avaliação Odontológica	79 279
Consulta para Procedimento Odontológico	121 625
Orçamento para o Tratamento	20 437
Pagamento	82 234
Rececionar Paciente	82 879
Resultado Operacional	879 875

Fonte: Elaboração Própria

A clínica terá suportado, no ano 2017, cerca de 920 751€ em custos diretos, ou seja, custos com a mão-de-obra dos médicos dentistas, das assistentes e com a matéria vendida e consumida para o exercício da atividade. Os custos com as atividades totalizam os 533 653€, correspondendo a cerca de 37% dos custos totais suportados pela clínica.

Conclusão

A revisão bibliográfica permitiu reforçar o conhecimento de que com a globalização da economia, a evolução tecnológica e o aumento das exigências dos consumidores, a Contabilidade de Gestão tem evoluído ao longo dos tempos, sendo acompanhada de novas metodologias e ferramentas com o principal objetivo de satisfazer as necessidades de informação dos gestores para o processo de tomada de decisão.

Os sistemas de custeio, desenvolvidos de acordo com a realidade de cada organização, constituem ferramentas de suporte para o apuramento dos custos da produção e/ou dos serviços prestados por aquelas. Os sistemas de custeio modernos possuem uma maior flexibilidade quando comparados aos sistemas de custeio tradicionais, pois as empresas da atualidade com uma orientação para o mercado, elevados níveis de concorrência, a utilização de altas tecnologias e o ciclo de vida do produto cada vez mais curto, origina com que a “fatia” dos custos indiretos no custo total do produto seja cada vez maior. Desta forma a necessidade de informação de gestão para a tomada de decisões assume grande relevância tendo em conta a envolvente em que as empresas estão inseridas.

O sistema ABC traz grandes vantagens uma vez que ao ser um sistema de custeio, tem a capacidade de fornecer informação acerca dos custos incorridos pelas organizações, mas também permite fazer uma análise crítica das atividades, dando a possibilidade de eliminar as que não geram valor acrescentado. Proporciona ainda uma valorização da informação ao realizar-se uma imputação de custos mais racional dando uma maior possibilidade de avaliação dos mesmos.

O objetivo principal deste trabalho consistiu na implementação do sistema de custeio baseado nas atividades numa empresa prestadora de serviços de saúde, com a finalidade de pesquisar informação de gestão pertinente para o processo de tomada de decisão. O sistema ABC mostrou-se uma ferramenta de Contabilidade de Gestão que permite não só apurar os custos, mas também rever os próprios processos de atividades praticados pela clínica.

Os gestores da clínica ao verem as conclusões da implementação deste sistema, a justificação da repartição dos custos foi um ponto crítico a debater, tendo em conta que estes ao não terem um sistema que permita imputar os custos aos serviços separadamente,

torna-lhes impossível ter conhecimento acerca dos custos comprometidos pela prestação de determinados serviços.

Ao se fazer um levantamento exaustivo das atividades, é necessário a colaboração de toda a empresa para a implementação deste sistema. Os dados analisados são referentes ao ano de 2017 que, por ser uma análise histórica não espelha da melhor forma o futuro da clínica. Outra limitação do projeto de investigação é o período de tempo limitado para a aplicação do sistema ABC, pois esta requer de algum tempo para a ampla definição das atividades, *cost drivers* e identificação das relações de causalidade entre os objetos de custo e as atividades.

Como principais recomendações para a clínica, esta deve apostar em alguém para a área do controlo de gestão, não apenas para o controlo dos custos, mas também para análise de processos, investigações de mercado, análise e controlo de indicadores de *performance* mais detalhados e específicos. Os dados extraídos do programa informático utilizado deverão de ser trabalhados para a análise histórica, mas também para o auxílio na implementação da estratégia de negócio.

A Administração da clínica odontológica possibilitou toda a investigação efetuada, olhando para este trabalho como um apoio à gestão da clínica tendo em conta a informação obtida. A efetiva implementação do método ABC foi um ponto de discussão nas reuniões realizadas, e a Administração refere que irá prosseguir com alterações na sua forma de analisar os dados e processamento da informação, com o principal objetivo de fazer um levantamento de pontos críticos e de implementação de melhorias.

Concluindo, considero que a implementação do sistema ABC nesta clínica odontológica trouxe grandes vantagens, desde o apuramento dos custos suportados para a prestação de cada serviço, à revisão dos procedimentos adotados. Não obstante ao facto da Administração, a curto prazo, não proceder à adoção do sistema de custeio por atividades devido ao seu elevado custo de implementação e manutenção, a sua preocupação com a informação de gestão e as suas vantagens foi apreendida, garantindo que a área do controlo de gestão será um investimento de curto prazo.

Referências Bibliográficas

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (1998). *Management Control Systems*. Irwin McGraw-Hill.
- Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R., & Young, M. (2001). *Management Accounting*. New Jersey: Prentice Hall.
- Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira, J., & Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão - Estratégia de Custos e de Resultados*. Letra e Conceitos, Lda.
- Canha, H. M. (2007). O Método ABC como Fator de Competitividade da Empresa. *Revista OCC #84*, 52 - 58.
- Carvalho, J. M. (1999). *Sistemas de Custeio: Tradicionais versus Contemporâneos*. Jornal da APOTEC, Dezembro.
- Coelho, M. H. (2006a). A Evolução da Contabilidade de Gestão e a Necessidade de Informação. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, 80-117.
- Coelho, M. H. (2006b). *A evolução da contabilidade de gestão e a necessidade de informação*. Obtido de Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto: <http://hdl.handle.net/10400.22/2252>
- Cooper, R. (1990). Cost classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems? *Journal of Cost Management*, 4-14.
- Cooper, R., & Kaplan, R. (1998). Cost and effect - using integrated cost systems to drive profitability and performance. *Harvard Business School Press*.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1992). *Activity-Based Systems: Measuring the costs of resources usage*. Accounting Horizons: USA.
- Dubois, A., Kulpa, L., & Souza, L. E. (2006). *Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos*. São Paulo: Atlas.
- Entidade Reguladora da Saúde [ERS]. (Maio de 2014). *Acesso, Concorrência e Qualidade no Programa Nacional de Promoção de Saúde Oral*. Obtido de ERS - Entidade Reguladora da Saúde: https://www.ers.pt/uploads/writer_file/document/1051/Estudo_PNPSO__21_08_2014.pdf
- Ferreira, M. M. (2008). *Metodologia de Investigação*. Lisboa: Universidade Aberta.
- Franco, V., Oliveira, A., Morais, A., Oliveira, B., Lourenço, I., Major, M., Jesus, M. A., & Serrasqueiro, R. (2010). *Os custos, os resultados e a informação para a Gestão*. Lisboa: Livros Horizonte.
- Garrison, R., & Noreen, E. (2003). *Managerial Accounting*. New York, USA: McGraw - Hill.

- Gunasekaran, A., & Sarhadi, M. (1998). Implementation of activity-based costing in manufacturing. *International Journal of Production Economics*, 231 - 242.
- Horgren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (1999). *Introduction to Management Accounting* (11ª Edição ed.). Nova Jersey, EUA: Prentice Hall.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2015). *O Controlo de Gestão ao serviço da estratégia e dos gestores*. Lisboa: Áreas Editoras.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business Press.
- Kaplan, R. S., Shank, J. K., Horngren, C., & Boer, G. (1990). Contribution Margin Analysis: No longer Relevant/Strategic Cost Management: The New Paradigm. *Journal of Management Accounting Research*.
- Kaplan, R., & Atkinson, A. (1998). *Advanced Management Accounting* (3rd Edition ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- Lambert, D., & Whitworth, J. (1996). How ABC can help service organizations. *CMA Magazine*.
- Lauzel, P. (1992). *Contabilidade Analítica e Gestão*. Rés Formalpress.
- Lizcano, J. A. (2002). *La Contabilidad de Gestión en los 90: 50 Artículos Divulgativos*. Madrid: AECA.
- Mauss, C. V., & Costi, R. M. (2004). O Método de Custeio ABC como instrumento de gestão. ULBRA / UNISINOS.
- Morais, A. I., Lourenço, I. C., Franco, V. S., Serrasqueiro, R., Oliveira, B., Jesus, M. A., Major, M. J., & Oliveira, Á. V. (2005). *Contabilidade de Gestão - Volume I: O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão*. Lisboa: Publisher Team.
- Nunes, A. B., & Valério, N. (2015). *História Económica e Empresarial*. Lisboa: Editorial Presença.
- Pereira, C., & Franco, V. (2001). *Contabilidade Analítica*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Rioux, J. P. (1996). *A Revolução Industrial* (Discutindo História ed.). Lisboa: Dom Quixote.
- Rodrigues, J. A., & Simões, A. M. (2009). *Apurar Resultados de acordo com os Processos: O CBA - Custeio Baseado nas Atividades*. Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Silva, F. V. (1991). *Contabilidade Industrial* (9ª Edição ed.). Lisboa: Livraria Sá da Costa Editora.
- Sohal, A. S., & Chung, W. W. (1998). Activity based costing in manufacturing: two case studies on implementation. *Integrated Auditing Journal*, 10, Nº 7, 3-7.

Sousa, G., & Rodrigues, L. (2002). *Balanced Scorecard: Um Instrumento de Gestão Estratégica para o Século XXI*. Porto: Rei dos Livros.

Teixeira, A. B., Mata, C., Rita, R., Gonçalves, S., & Rosário, C. (2005). *Da Implementação da Contabilidade Analítica à Informação Relevante para a Gestão - Uma Abordagem Comparativa dos Objectivos do POC e do POPC*. Setúbal: Instituto Politécnico de Setúbal - Escola Superior de Ciências Empresariais.

Turney, P. B. (1996). *Activity Based Costing - The Performance Breakthrough*. London: Kogan Page.

Yin, R. (2015). *Estudo de Caso: planeamento e métodos*. Porto: Alegre: Bookman.