

Uma análise dos métodos de custeio sob a ótica de um centro de pesquisa clínica

Jéssica de Souza Lobato (UFRRJ - FAPUR) jessicalobato@live.com

Leonardo Guerra Vieira (UFRRJ) leonardo.guerravieira@gmail.com

Aline Pereira Neves da Costa (UFRRJ - FAPUR) aline.pereiranc@gmail.com

Rafaella Rodrigues Vizzoni (UFRRJ) rafaellavizzoni@hotmail.com

Resumo:

O trabalho teve como objetivo analisar a partir dos principais métodos de custeio abordados na literatura qual se adequa às necessidades de um laboratório de pesquisa. O estudo de caso foi delineado através da abordagem qualitativa, seguida da perspectiva descritiva e explicativa de pesquisa. A coleta de dados ocorreu mediante entrevista com o professor-gestor do laboratório e com os três funcionários do setor administrativo. O laboratório atua na área de pesquisas de comprovação de segurança e eficácia de produtos farmacêuticos veterinários e tem como desafio o controle e conhecimento exato dos custos envolvidos nos serviços prestados. Sendo assim, a partir do diagnóstico conclui-se que o método mais aplicável é o ABC. Isto relaciona-se ao fato da existência de um grande número de custos indiretos, que pode causar distorções no caso do uso de outro método de custeio. Também é o método mais adequado para compreender quais atividades estão sendo mais rentáveis. Como desdobramento desta pesquisa pretende-se aplicar o método escolhido visando melhorar o controle dos custos e a precificação. Com a aplicação do método espera-se melhorar o conhecimento dos custos dos serviços prestados, para que com a precificação seja possível cobrir os mesmos e gerar uma taxa de reinvestimento.

Palavras chave: Gestão de custos, Método de Custeio, Método ABC, Serviço, Empresa de Pesquisa

Analysis of costing methods from the perspective of a clinical research center

Abstract

The objective of this study was to analyze the main costing methods discussed in the literature which fit the needs of a research laboratory. The case study was delineated through the qualitative approach, followed by the descriptive and explanatory perspective of research. Data collection happened through an interview with the laboratory's manager-teacher and with the three employees of the administrative sector. The laboratory acts in researches proving the safety and efficacy of veterinary pharmaceuticals and has as challenge the control and accurate knowledge of the costs involved in the services provided. Thus, from the diagnosis it is concluded that the most applicable method is ABC. This is related to the existence of a large number of indirect costs, which can cause distortions in the case of using another costing method. It is also the most appropriate method to understand which activities are being most profitable. As a result of this research, we intend to apply the method chosen to improve cost control and pricing. With the application of the method it is expected to improve the knowledge of the costs of the services provided, so that with the pricing it is possible to cover them and generate a reinvestment rate.

Key-words: Cost Management, Costing Method, ABC Method, Service, Research Company

1. Introdução

Com o desenvolvimento tecnológico e econômico, novas técnicas contábeis surgiram ao longo dos anos para aperfeiçoar o controle financeiro das instituições. Com isto, tornou-se possível que as mesmas possam determinar de forma mais precisa o valor necessário a ser cobrado pelos serviços ou produtos para manter suas operações. No caso das empresas privadas, os cálculos devem ser realizados de forma a obter lucros cada vez maiores, já que esta é uma medida de grande importância para a eficiência do resultado (MEGLIORINI, 2012).

Ultimamente a economia tem se tornado predominantemente baseada em serviços, estando esses no centro da atividade econômica e contribuindo cada vez mais na formação do Produto Interno Bruto (PIB). Em 2013, o setor de serviços chegou a representar 69% do PIB, um crescimento de 16% em relação ao ano de 1948. Desta forma, a cada dia os serviços passam a ser fundamentais para uma economia sadia e funcional. Sendo este um comportamento comum nas economias desenvolvidas (MAUAD, 2001; BATISTA; HEGELE, 2017).

Com o aumento da participação do setor de serviços no PIB, o número de empresas também tende a crescer, criando um ambiente mais hostil para novos entrantes e gerando a necessidade de elaborar estratégias que gerem vantagem sobre as demais empresas. De acordo com Porter (1986) a liderança no custo total é uma abordagem estratégica genérica potencialmente bem-sucedida para superar concorrentes. Para o autor, a obtenção de custos menores em relação aos concorrentes é o tema central de toda a estratégia. Desta forma, com uma correta aferição dos custos, a instituição poderá executar esta estratégia genérica e obter vantagem competitiva sob as demais. Isto posto, Megliorini (2012) também considera o conhecimento dos custos como uma condição essencial para administrar uma empresa, independentemente do tipo ou porte.

A preocupação com o gerenciamento dos custos não vem de hoje, e isso se dá pela necessidade de buscar um melhor posicionamento competitivo. Pereira e Erthal (2016) afirmam que sem o gerenciamento dos custos é impossível que organização possa sobreviver. Já Teixeira et al. (2017) destacam que o gerenciamento dos custos é um dos principais mecanismos para a correta utilização dos recursos, como também para as tomadas de decisões que estão relacionadas à formação de preço.

Dada a importância do setor de serviços para a economia e a necessidade da constante utilização e avaliação das estratégias buscando uma maior vantagem competitiva, torna-se necessária a disponibilidade de dados e informações precisas e atualizadas que auxiliem a tomada de decisão. Sendo assim, o presente trabalho tem como objetivo analisar a partir dos principais métodos de custeio abordados na literatura qual se adequa às necessidades de um laboratório de pesquisa. Para isto se faz necessário estabelecer um paralelo entre os principais métodos de custeio disponíveis no meio acadêmico, bem como as facilidades e dificuldades de cada método e descrever o caso da organização estudada.

A organização objeto deste estudo é um laboratório de pesquisa que atua na área de desenvolvimento de novas alternativas farmacêuticas para controle das principais doenças determinadas por parasitos de animais domésticos. Também realiza ensaios de comprovação de proficiência para caracterização da segurança e eficácia de formulações veterinárias também com o objetivo de atender as exigências do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), para que as empresas contratantes posteriormente obtenham registro e permissão para comercializar o produto testado no Brasil.

A fundação da universidade é considerada uma das principais parceiras do laboratório estudado, sem ela não seria possível a concretização da parceria público-privada (PPP) entre as

universidades e a indústria. Graças a ela é possível estabelecer de forma legal convênios e contratos, que permitem a captação do recurso financeiro para a execução dos estudos, além do pagamento de bolsas de pesquisas, compra e manutenção de equipamentos, compra de reagentes e outros consumíveis (COSTA, 2015).

A organização estudada não possui fins lucrativos, porém é importante que o resultado financeiro seja constantemente positivo, pois o reinvestimento na estrutura é um ponto crucial para a sobrevivência da mesma.

2. Referencial teórico

2.1. Gestão de custos

De acordo com Teixeira et al. (2017) a gestão de custos é uma importante ferramenta para gerar informações e auxiliar na tomada de decisões, essencialmente no que tange preço. Bruni e Famá (2010) destacam a importância que a informação gerada pela gestão de custos tem para o custeio, planejamento e controle. A gestão de custos como principais objetivos a apuração dos custos dos produtos e dos departamentos, o atendimento às exigências contábeis e fiscais, o controle dos custos de produção, melhoria e eficiência de processos e eliminação de desperdícios, o auxílio na tomada de decisões e otimização dos resultados (SCHIER, 2013).

Antes de mencionar os métodos de custeio, é de extrema importância esclarecer alguns conceitos para melhor classificação dos custos. Os custos fixos são aqueles relacionados com a estrutura produtiva da empresa, e que não depende da quantidade que vai ser fabricada, considerando o limite da capacidade instalada. Já os custos variáveis se alteram em função da quantidade produzida. Os custos diretos são aqueles que tem relação direta com o produto fabricado, podendo ser apropriado diretamente ao produto. Já os custos indiretos são apropriados considerando uma base de rateio. (PINTO et al., 2008; MEGLIORINI, 2012)

Para Megliorini (2012) os métodos de custeio estabelecem a melhor forma de valoração dos objetos de custeio, ou seja, o método de custeio escolhido vai determinar o tratamento dos custos, bem como as regras de alocação dos mesmos. A escolha do método de custeio depende dos objetivos da empresa, para cada objetivo existe um método. Martins (2008) explica que custeio expressa a acomodação de custos e que a partir das definições dos conceitos de classificação dos custos, é possível compreender as diferenças entre os principais métodos de custeio.

Segundo Kaplan e Cooper (1998), as empresas necessitam de sistemas de custeio para executar três funções principais: Avaliar estoques e medir os custos dos bens vendidos para gerar relatórios, estimar dados como despesas operacionais, clientes, produtos e serviços e oferecer feedback econômico sobre a eficiência do processo.

Observa-se que, além de estar vinculada às exigências legais, a gestão de custos também está ligada à gestão dos negócios e à tomada de decisões. A seguir serão apresentados os métodos de custeio mais difundidos no meio acadêmico, para que seja possível realizar um comparativo e entender qual método é mais adequado para a instituição analisada.

2.1.1. Método de custeio por absorção

Para atender as necessidades, cada vez maiores, de melhores informações contábeis que surgiram com a revolução industrial, foi criado o sistema de custeio tradicional ou por absorção por volta de 1920 (MAUAD, 2001). Este método consiste em alocar aos produtos ou serviços todos os custos incorridos (diretos ou indiretos), além de representar uma exigência da legislação societária. (PINTO et al., 2008). Os custos variáveis são diretamente concedidos ao

produto, já os custos fixos são rateados. O custo total do produto é obtido pela soma do custo variável com o custo fixo, as despesas não são incluídas, sendo levadas diretamente para o resultado do período (PEREIRA; ERTHAL, 2016).

Martins (2008, p.197) explica que neste método de custeio são apropriados todos os custos de produção aos produtos elaborados, independente se eles são fixos ou variáveis ou diretos e indiretos. Dutra (2003) acrescenta que este método é mais empregado quando se refere de apuração de resultado. Wernke (2004) considera o custeio por absorção o método mais tradicional de custeio e, também, o mais utilizado, pois é permitido pela legislação. O autor destaca como vantagens deste método o atendimento a legislação fiscal, permite a apuração do custo por centro de custos e permite a apuração do custo total de cada produto.

Segundo Pinto et al. (2008), alguns erros básicos podem ser encontrados no método de custeio por absorção, tais como: dificuldade para identificar os produtos que agregam valor para a empresa, o comportamento dos custos não é considerado, a arbitrariedade dos critérios de rateio prejudica a gestão da empresa e os produtos absorvem todos os custos.

2.1.2. Método de custeio variável ou direto

Segundo Megliorini (2012) enquanto no método de custeio por absorção os custos fixos são rateados aos produtos, no custeio variável apenas os custos variáveis são levados em consideração para compor o custo do bem ou serviço em questão. Desta forma, este método consiste em separar os custos variáveis, agrupando a eles as despesas variáveis, indicando com clareza quais os gastos próprios de cada produto ou serviço, antes de incidir os custos e despesas fixas efetuadas pela organização. A desigualdade de apuração de estoques é o grande diferencial entre o método de custeio direto e o por absorção, já que os custos fixos indiretos para a valoração dos estoques são excluídos (PINTO et al., 2008).

Martins (2008) esclarece que neste método somente são destinados aos produtos os custos variáveis. Sendo assim, os custos fixos ficam separados e só são considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado.

Para Wernke (2004) podem ser mencionados as seguintes vantagens no custeio direto: facilita o cálculo ao não envolver rateios e critérios de distribuição de gastos e prioriza o aspecto gerencial ao enfatizar a rentabilidade de cada produto (sem distorções dos rateios de custos fixos). Abbas, Gonçalves e Leonice (2012, p. 148) ressaltam que por meio do custeio variável é possível atingir a margem de contribuição e que com essa ferramenta é possível avaliar a contribuição de cada produto/serviço. Os autores explicam que essa margem viabiliza a análise do custo/volume/lucro, facilitando observação dos resultados quanto às metas definidas. Após essa análise tem-se ainda o ponto de equilíbrio, que é considerado uma ferramenta importante para demonstração de atividades onde o resultado operacional é igual a zero.

Algumas desvantagens foram observadas por Pinto et al. (2008): a subavaliação dos estoques, a separação dos custos não é tão clara como parece, o custeamento é focado nas decisões de curto prazo, traz dificuldades quanto a análise de confrontação e competência e apresenta problemas com a legislação fiscal.

2.1.3. Método de custeio por atividades (abc)

Ao longo do tempo, o rateio arbitrário dos custos indiretos passou a provocar distorções, pois esses custos tornaram-se mais relevantes, fazendo com que surgisse a necessidade de mecanismos mais precisos. Além disso, o método variável agregava informações somente no curto prazo. (PINTO et al., 2008).

De acordo com Kaplan e Cooper (1998), com o aumento da concorrência o uso eficiente da mão-de-obra direta e maquinário deixou de ser o maior diferencial competitivo das empresas, pois com o avanço tecnológico os custos fixos passaram a representar uma parcela mais significativa nas empresas. Desta forma, a busca por informações mais precisas sobre os custos de processos, produtos e clientes cresceu vertiginosamente, criando a necessidade de um novo método de custeio que facilitasse a análise e compreensão destas informações.

Com isso surgiu o método nomeado *Activity Based Costing* (ABC), baseado na análise das atividades significativas desenvolvidas na empresa, eliminando as limitações impostas pelos sistemas tradicionais e fazendo um contraste com os métodos de custeio mais antigos, que durante os últimos anos passaram por pouca ou nenhuma atualização para se adaptarem à realidade. O objetivo principal desse sistema é a alocação racional dos gastos indiretos aos bens e serviços, proporcionando um controle mais apurado dos gastos e melhor suporte nas tomadas de decisões. (MAUAD, 2001; PINTO et al., 2008).

Pinto et al. (2008, p.55) conceitua o método ABC como um procedimento:

Para determinar o custo e desempenho de atividades e de todo bem, processo ou fator cujo custo se busca determinar (produto, serviço, cliente etc.);
Que atribui custos às atividades em função da utilização dos recursos pelas atividades e atribui custo ao produto, serviço ou cliente na proporção da utilização dessas atividades;
Que estabelece relações bem definidas entre atividades e o evento mensurável que origina cada atividade.

Wernke (2004) destaca que a utilização do método ABC pode gerar alguns benefícios como: a exposição da informação ao usuário, utilização da relação origem dos custos como ferramenta de gestão, estimativa de cada atividade em termos de objetivos da organização e inclusão da totalidade dos custos nos produtos, por meio das atividades. Atkinson et al. (2000, p. 53) acrescentam que o método de custeio ABC surgiu para ultrapassar a inabilidade dos sistemas de custeio tradicionais pelo fato de atribuir com acurácia seus custos indiretos e de apoio, evitando assim distorções nos custos.

Segundo Kaplan e Cooper (1998), o sistema ABC é desenvolvido com base em 4 etapas sequenciais, que são: Desenvolver o dicionário de atividades; determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades; identificar produtos, serviços e clientes da organização e selecionar geradores de custo da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização.

Pode-se observar que o foco do sistema ABC é identificar as razões que justificam o dinheiro gasto pela organização. Atividades que consomem menos de cinco por cento do tempo de um colaborador ou da capacidade de um recurso podem ser ignoradas caso demandem muito tempo para análise e levantamento. O ABC desenha um mapa que pode incluir despesas relativas a recursos e a atividades, usando geradores de custos de recursos (KAPLAN; COOPER, 1998).

A necessidade de um sistema de custeio eficiente com qualidade nas informações oferecidas fez com que fosse desenvolvido o método ABC, inicialmente para a área de manufatura. Mais tarde notou-se que as técnicas utilizadas na manufatura poderiam ser utilizadas nas empresas de serviços, trazendo informações que melhoraram a qualidade, pontualidade e eficiência das atividades executadas (MAUAD, 2001).

2.2. Panorama das empresas de serviço

Segundo Kotler (1988, p. 191), "serviço é qualquer atividade ou benefício que uma parte possa oferecer a outra, que seja essencialmente intangível e não resulte na propriedade de qualquer

coisa. Sua produção pode estar ou não vinculada a um produto físico". Algumas empresas de serviços necessitam de aplicação de material e outras não. Para Megliorini (2012), os serviços podem ser classificados em: serviços repetitivos, que são executados continuamente, envolvendo as mesmas operações; e serviços específicos, que são executados de acordo com a solicitação dos clientes.

Kaplan e Cooper (1998) esclarecem que os custos de uma empresa de serviços originam-se dos recursos que são empenhados antes do uso. Sendo assim, são custos fixos a curto prazo. Para os autores, as empresas de serviço são candidatas ideais ao custeio ABC, pois praticamente todos os seus custos são indiretos e aparentemente fixos. Além disso, essas empresas têm um volume reduzido ou inexistente de materiais diretos e a maior parte dos colaboradores disponibiliza suporte indireto. A partir da tabela 1 pode-se analisar outras características que diferem empresas de manufaturas quando comparadas as empresas de serviço.

Itens	Características observadas	
	Empresa de manufatura	Empresa de pesquisa
Classificação de custos	A proporção dos custos diretos e indiretos e/ou fixos e variáveis depende do tipo da empresa de manufatura.	Praticamente todos os custos são indiretos e, na sua maioria, fixos. Praticamente todos os custos diretos, apesar da baixa proporção, são variáveis.
Definição das atividades	Facilmente identificadas no processo produtivo.	De difícil identificação, às vezes se confundem com as tarefas.
Presença do cliente	Não é fator relevante para iniciar um processo produtivo.	É essencial, pois é o cliente que inicia o serviço, através de sua solicitação.
Modelo de produção	De acordo com o tipo de empresa, pode ser por encomenda ou contínua.	Apresenta características de um modelo por encomenda.
Definição dos objetos de custos	Facilmente identificáveis, devido à característica dos produtos de serem concretos.	De difícil identificação, pois os serviços por serem abstratos, às vezes se confundem com as atividades.
Característica física	Produtos são objetos, são concretos e de fácil padronização.	Serviços são experiências, são ideias, são conceitos, são abstratos e de difícil padronização.
Direcionadores de atividades	São apresentados sob diversas formas e variam de acordo com o tipo de empresa.	São apresentados, na sua maioria, sob a forma de tempo de dedicação.
Horas apontadas	Facilmente anotadas devido ao tipo de processo.	Dificuldade no apontamento devido à complexidade do processo.
Estoque	Produto é estocável.	Não há estoque, pois, a produção e o consumo de serviços são simultâneos.

Fonte: Mauad e Pamplona (2002).

Tabela 1 – Comparação de características de empresa de serviço e empresa de manufatura.

Com o passar do tempo, houve uma transformação na estrutura dos custos nos ambientes tradicionais e no cenário atual. Anteriormente, o ambiente tradicional era composto em sua maioria por matéria-prima e mão de obra direta, já no ambiente atual apresenta-se com aumento dos custos indiretos de forma a impactar diretamente nos custos dos produtos (ATKINSON et

al., 2000). Porém, segundo Atkinson et al. (2000, p. 49), “as maiores mudanças que as empresas industriais têm experimentado, em anos recentes, também tem ocorrido, virtualmente, em todas as empresas de serviço”.

As empresas de serviço em pesquisa apresentam algumas características que as diferem das empresas de manufatura. Na instituição de pesquisa estudada praticamente todos os custos são indiretos e, na sua maioria, fixos; têm-se dificuldades em apontar as horas utilizadas, devido à complexidade do processo, as atividades são de difícil identificação, pois as vezes se confundem com as tarefas (MAUAD; PAMPLONA, 2002).

3. Metodologia

Este estudo foi delineado sob a abordagem qualitativa. A partir disto foram seguidas as perspectivas descritiva e explicativa de pesquisa. Como explica Zanella (2009) a pesquisa descritiva é utilizada quando o foco está na descrição exata dos fatos e fenômenos e a pesquisa explicativa, como expõem Prodanov e Freitas (2013), tem a preocupação de identificar quais os fatores determinantes ou contributivos ao desencadeamento dos fenômenos. Sendo assim, este trabalho buscou explicar e descrever qual método de custeio, dentre os principais abordados na literatura, se adequa ao caso de um laboratório de pesquisa de uma universidade.

Para este trabalho foi seguido o design de estudo de caso, pois tem como objetivo analisar com grande profundidade e pequena amplitude a realidade do objeto da pesquisa (ZANELLA, 2009). Neste estudo, o objeto da pesquisa é um laboratório de pesquisa clínica pertence a uma universidade pública. Todavia, o laboratório funciona como uma empresa, tendo em vista que capta recursos junto a empresas pertencentes a indústria farmacêutica veterinária através da prestação de serviços.

As informações foram obtidas por meio de entrevistas realizadas com o professor-gestor do laboratório e com os três funcionários do setor administrativo. Estes sujeitos da pesquisa foram selecionados pelo fato de serem as pessoas envolvidas no processo de gestão dos custos do laboratório. Para a realização da entrevista foi elaborado um roteiro semiestruturado, conforme aponta Zanella (2009), que possibilitou os entrevistados de se expressarem com liberdade, sem respostas pré-fixadas.

O primeiro contato foi realizado com o professor-gestor, que ocorreu por e-mail. No mesmo foi elucidado os objetivos da pesquisa, a forma de participação e feito o agendamento do horário e local para a realização das entrevistas. As entrevistas abrangeram perguntas que buscaram investigar como é o funcionamento do laboratório, as atividades desempenhadas e como ocorre a gestão de custos.

O conteúdo das entrevistas foi utilizado para auxiliar na descrição do estudo de caso e para obter um diagnóstico sobre como funciona a gestão de custos no laboratório. Para identificação do método de custeio que se adequa a situação do caso foi realizado um levantamento das causas que influenciam o gerenciamento dos custos e ilustrado através do Diagrama de Ishikawa. Com isto, foi realizada uma análise descritiva confrontando o caso do laboratório com a teoria.

4. Apresentação do caso

O laboratório de pesquisa clínica analisado realiza estudos para empresas pertencentes a indústria farmacêutica veterinária. Esses estudos podem ser separados em ensaios in vitro (sem uso de animais) e in vivo (com uso de animais). Estes testes são necessários para que seja possível avaliar a eficácia terapêutica e segurança clínica de produtos veterinários para cães, gatos, equinos, bovinos e suínos. Todos os testes realizados seguem rigorosamente a legislação

pertinente.

O laboratório estudado localiza-se dentro de uma instituição federal de ensino superior. O mesmo possui a estrutura física necessária para a realização dos testes, como também para manter o plantel dos animais para qual realiza os estudos. Além disto, conta com uma equipe multidisciplinar composta por profissionais das áreas de medicina veterinária, farmácia, química, administração. Esta envolve professores e alunos de programas de graduação e pós-graduação da instituição, técnicos administrativos, analistas e terceirizados.

A trajetória do laboratório é caracterizada, desde sua criação, pela administração dos próprios pesquisadores, os veterinários responsáveis pelos estudos. Desta forma, o planejamento e controle da parte financeira eram colocados em segundo plano devido ao número de tarefas e pesquisas que os mesmos precisavam coordenar. Em 2010 após a contratação de alunos de administração para auxiliar na área administrativa, alguns processos que estavam centralizados apenas na diretoria foram atribuídos para estes novos colaboradores. Contudo, existe uma dificuldade da equipe administrativa de estabelecer junto ao professor responsável pelo laboratório um método de controle de custos que possa tornar precificação mais apurada.

No caso do local estudado, é possível compreendê-lo como uma empresa de serviço específico, pois ao realizar um contrato de prestação de serviço a empresa contratante escolhe dentre as opções, o tipo de estudo que a mesma deseja. Sendo assim, os ensaios são delineados de acordo com a solicitação do cliente e atendendo as legislações pertinentes.

Um dos grandes desafios percebidos no laboratório é a correta gestão de custos bem como precificação dos serviços prestados, tendo em vista que o local apresenta um grande número de animais que se mantém, independentemente de ter estudos ou não. Ainda que seja autorizada a doação de animais, é uma tarefa difícil e demorada. Sendo assim apresenta-se um alto valor de custos considerados fixos, como a manutenção dos animais e colônias.

Percebe-se então que por trabalhar com projetos diversificados, para proporcionar uma melhor análise, deve-se entender quanto cada atividade representa no custo total do laboratório.

5. Análise e discussão dos resultados

A partir do diagnóstico realizado na organização estudada, foi detectado que a precificação do centro de pesquisa estudado não é tão precisa, pois não se consegue estipular bem os custos envolvidos nas etapas necessárias para a prestação do serviço. As possíveis causas desse problema serão apresentadas no diagrama a seguir (figura 1).

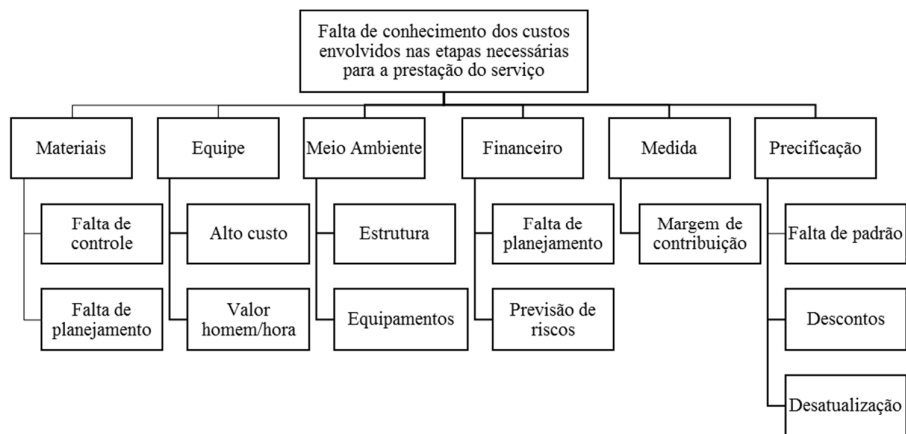


Figura 1: Diagnóstico da empresa estudada.

Fonte: Os autores (2018).

As causas para o problema mencionados são muitas. No que tange a precificação, por exemplo, observa-se que não existe um padrão para a elaboração do orçamento do serviço a ser prestado. Além disso, descontos são concedidos sem uma análise prévia dos custos envolvidos e os preços são desatualizados, desconsiderando o nível de melhorias efetuadas na estrutura física e intelectual do laboratório.

A falta de um planejamento integrado e provisionamento de riscos podem gerar uma distorção nos custos da instituição e prejudicar a rentabilidade dos projetos, chegando até mesmo a impossibilitar o reinvestimento e até gerar prejuízo para o laboratório.

Outro ponto crítico que leva a falta de conhecimento dos custos envolvidos nas etapas necessárias para a prestação do serviço é o fato de boa parte dos custos do laboratório serem mantidos, independente da realização de serviços ou não. Sendo assim, tem-se um grande valor dispendido para a manutenção da estrutura física utilizada com reformas e obras para ampliação, bem como manutenção de todos os equipamentos existentes no local. Além da estrutura, o pessoal também é mantido, representando um alto custo fixo e problemas para precificar a hora/homem em cada etapa do serviço prestado.

No item materiais nota-se uma falta de controle, não sabendo o que é utilizado em cada etapa, bem como o estoque. Sendo assim muitas compras são feitas de maneira emergencial, aumentando o custo do produto. Outro detalhe é a falta da apresentação de um cronograma de realização dos serviços para o setor de suprimentos, impossibilitando a criação de uma programação de compras eficiente.

O responsável pelo cálculo do valor dos serviços prestados não possui um sistema que mensure corretamente as informações contábeis relacionadas aos custos do laboratório. Entende-se que estas são necessárias para a avaliação financeira das atividades realizadas, possibilitando que a margem de contribuição seja prejudicada.

Após essa análise observa-se a necessidade de obter informações precisas dos custos para auxiliar na tomada de decisões. Ao resumir os métodos de custeio levando em consideração a forma que os custos são apropriados ao serviço observa-se que no método de custeio por absorção todos os custos incorridos são apropriados ao serviço prestado, no direto somente os custos variáveis e já no ABC todos os custos das atividades necessárias à execução do serviço são apropriados ao mesmo (MEGLIORINI, 2012).

Diante do estudo dos métodos de custeio abordados é possível concluir que o método mais aplicável ao laboratório estudado é o método de custeio ABC. Isto relaciona-se ao fato da existência de um grande número de custos indiretos, o que pode causar distorções no caso do uso de outro método de custeio. Também é o método mais adequado para compreender quais atividades estão sendo mais rentáveis.

De acordo com Pinto et al. (2008), o fato de o custo indireto ser a parcela mais significativa dos custos totais torna recomendável a aplicação do método de custeio por atividades (ABC). Megliorini (2012) exemplifica algumas situações e determina qual método melhor se adéqua. O autor explica que quando se busca conhecer a margem de contribuição o método utilizado costuma ser o custeio variável, para atender aos usuários externos utiliza o custeio por absorção, já para rastrear os custos, identificando desperdícios e atividades desnecessárias o método de custeio ABC é o mais adequado.

Embora seja mais trabalhoso e oneroso no aspecto financeiro, algumas empresas podem optar por usar mais de um método de custeio simultaneamente, para atender a legislação e possuir um melhor controle interno. Com isso é proposto a aplicação do método de custeio por

atividades (ABC), levando em consideração a literatura mencionada neste estudo é o melhor método para rastrear os custos, identificando desperdícios e atividades desnecessárias.

Segundo Martins (2008) é de extrema importância começar a implantação do sistema com rotinas e formulários simples, e com números que sejam de fácil obtenção. Isto posto, a inserção do mesmo deve ser gradativa. De acordo com Pinto et al. (2008) é necessário conhecer as atividades significativas através de uma análise minuciosa das operações antes da introdução do mesmo.

Para utilização do custeio ABC a primeira etapa é identificar as atividades executadas em cada departamento. As atividades podem ser representadas por ações executadas que possuem relação direta com a produção ou auxiliam a mesma. A segunda etapa é atribuição dos custos dos recursos às atividades e após isso aos objetos de custeio (MEGLIORINI, 2012).

Segundo Megliorini (2012) essa atribuição deve ser feita na seguinte ordem: 1. Apropriação direta, quando é possível identificar o recurso a uma atividade específica; 2. Rastreamento por meio de direcionadores que melhor representam a relação entre o recurso e a atividade (Número de funcionários, consumo de energia, entre outros); 3. Rateio, quando não houver condições de utilização das duas formas anteriores.

Para mapear as atividades executadas pelos departamentos, pode-se agrupá-las em três categorias (MEGLIORINI, 2012): 1. Atividades que agregam valor e são consideradas necessárias ao processo, valorizadas pelos clientes (Ex.: pintura do produto e a compra de materiais); 2. Atividades que não agregam valor ao processo, mas são necessárias ou obrigatórias para os negócios (Ex.: registros contábeis, backup de arquivos); 3. Atividades que não agregam valor ao processo e que são desnecessárias (Ex.: esperas, retrabalhos e controles supérfluos).

Para implementação do método de custeio ABC no centro de pesquisa clínica em questão, é sugerido iniciar de maneira simples e gradativa, visando um melhor entendimento por parte dos usuários, bem como informações mais precisas. O primeiro passo é conhecer as atividades que são executadas, nesse momento também é de extrema importância conhecer quais dessas atividades são significativas, ou seja, geram valor para o cliente. Em seguida, será necessário atribuir os custos dos recursos utilizados para essas atividades. Após isto será separado qual atividade cada serviço utiliza, e atribuirá o custo das atividades utilizadas aos serviços prestados.

Após introdução no sistema, deve-se continuar acompanhando a alimentação do mesmo, bem como a importância de cada atividade para o serviço prestado, visando eliminar ou inserir atividades, bem como aperfeiçoar as que geram valor. Constata-se que na fase inicial o processo não será fácil, porém o mesmo irá agregar valor ao negócio, auxiliando nas tomadas de decisões e proporcionando visões mais estratégicas do negócio.

Mauad (2001) ressalta que qualquer processo de implantação é algo que geralmente sofre resistência interna devido a dependência de mudança nas atitudes dos colaboradores. O sucesso está ligado ao convencimento de que o método tornará a empresa mais ágil, competitiva e com expectativa de crescimento sustentável ao longo dos anos, pois caso continue com os processos e estruturas antigas pode não ser suficiente para vencer ou pelo menos sobreviver à concorrência.

Sardinha et al. (2008) esclarece que a reflexão e programação prévia facilita o alcance do sucesso de qualquer ação, seja ela individual ou coletiva. Para o autor os planos por si só, não garantem o sucesso, porém a ausência deles torna mais difícil e caro atingir o objetivo. Outro

aspecto importante para atingir os objetivos, segundo o mesmo, é a fiscalização sobre as atividades, de forma que as mesmas não desviem do que se planejou, evitando assim a existência de problemas.

6. Considerações finais

A necessidade de se adequar ao mundo, que cada dia está mais competitivo, não vem de hoje. Desde a década de 1980 as empresas já observam essa mudança, e vêm desenvolvendo novas tecnologias e filosofias de gestão, buscando aprimorar a qualidade dos seus produtos e serviços, bem como reduzir os custos (MEGLIORINI, 2012). Com a obtenção de informações reais e seguras sobre os custos, a empresa possuirá uma tomada de decisão mais estruturada, fator importante para a sobrevivência neste cenário empresarial de disputa acirrada.

O ambiente competitivo tem se tornado cada dia mais exigente e desafiante, fazendo com que as empresas se preocupem cada vez mais com seu negócio. Com isso as mesmas têm aumentado sua demanda por informações gerenciais contábeis que auxiliem em uma tomada de decisão mais estratégica, dessa forma poderão fornecer serviços com maior qualidade, eficácia e possivelmente com custos e despesas mais baixos.

Com o intuito de se adequar ao mercado e gerar mais vantagem competitiva sobre outras instituições, foi notada a necessidade de modificar a estrutura operacional do laboratório estudado. Para que isso seja possível é necessária a aplicação de um método de custeio condizente com a realidade do mesmo, para aprimorar o conhecimento e melhorar a formulação de estratégias.

As empresas têm sido obrigadas a se preocupar cada vez mais com as informações para formular suas estratégias, e assim poder ter tomadas de decisões mais precisas e coerentes com a realidade empresarial. Com a utilização do custeio ABC é possível analisar as atividades que realmente agregam valor ao serviço prestado, pois permite uma melhor visualização dos custos por meio das atividades executadas na empresa, e assim obter com mais precisão o custo.

No caso da instituição analisada, a necessidade de um sistema de custeio surge para medir o custo e rentabilidade dos serviços prestados, afim de compreender e aperfeiçoar a operação, auxiliando a tomada de decisão.

O objetivo deste trabalho foi de analisar a partir dos principais métodos de custeio abordados na literatura qual se adequa às necessidades de um laboratório de pesquisa. Entende-se que o objetivo foi alcançado. Sendo assim, como desdobramento desta pesquisa pretende-se aplicar o método escolhido, o ABC, visando melhorar o controle dos custos, bem como a precificação. Com a aplicação do método espera-se um melhor conhecimento dos custos dos serviços prestados, para que com a precificação seja possível cobrir os mesmos e ainda gerar uma taxa de reinvestimento.

Sabe-se que os resultados gerados pela aplicação do método não serão imediatos, bem como no início será complicado inserir o método escolhido, devido principalmente ao alto custo de implementação associado à ampla complexidade. Para atingir os objetivos esperados é necessário desenvolver e aprimorar o método escolhido, pois o mais importante para o uso correto são as pessoas envolvidas. A correta análise das atividades por serviço, uma alimentação e funcionalidade precisa do sistema.

Referências

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. *Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura*. Contexto, Porto Alegre, v.12, n. 22, p. 145-159, 2º semestre 2012.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. *Contabilidade Gerencial*. 2.ed. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

BATISTA, A. R. A.; HEGELE, F. *Setor de serviços no Brasil: Aumento de participação relativa ao longo do tempo e setores-chave para o ano de 2013*. Anais do XV Ciclo de Debates em Economia Industrial, Trabalho e Tecnologia. São Paulo, 2017.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. *Gestão de Custos e Formação de Preços: com Aplicações na calculadora HP 12c e Excel*. 5. Ed. – São Paulo: atlas, 2010.

COSTA, A. P. N. *Negligência na Gestão dos Stakeholders: Um Estudo de caso*. 2015, 56 p. Trabalho de Conclusão de Curso - MBA em Gerenciamento de Projeto, Fundação Getúlio Vargas, Duque de Caxias. 2015

DUTRA, R. G. *Custos: uma abordagem pratica*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo*. Editora Futura, São Paulo, 1998.

KOTLER, P. *Marketing para serviços profissionais*. São Paulo: Atlas, 1988.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9.ed.; 7 reimpr. São Paula: Atlas, 2008

MAUAD, L. G. A. *Avaliação das Características de Implantação do Sistema de Custeio ABC em uma Instituição de Pesquisa*. Itajubá: EFEI, 2001. 113p. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Escola Federal de Engenharia de Itajubá, Itajubá. 2001.

MAUAD, L.G. A.; PAMPLONA, E. O. *O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor*. In: Congresso Brasileiro de Custos. 9. 2002, São Paulo, Anais...São Paulo, 2002, p.1-17.

MEGLIORINI, E. *Custos: análise e gestão*. 3ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

PEREIRA, C.C.; ERTHAL, R.C. *Implantação do sistema de custeio por absorção em uma empresa têxtil do município de Brusque - SC*. Caderno Científico CECIESA – GESTÃO, 2016 V. 2 – nº 1. Editora UNIVALI, 2016.

PINTO, A. A. G.; LIMEIRA, A. L. F.; SILVA, C. A. S.; COELHO, F. S. *Gestão de Custos*. 2ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008

PORTER, M. E. *Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. Tradução por: Elizabeth Maria de Pinho Braga. Rio de Janeiro: Campus. 1986. Páginas 49-60.

PRODANOV, C.; FREITAS, E.C. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2ª Edição. Novo Hamburgo – RGS: Universidade Feevale, 2013.

SARDINHA, J. C.; ALMEIDA, J. M. B.; DINOÁ, L. L.; FERREIRA, W. L. *Orçamento e Controle*. 2ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

SCHIER, C. U. C. *Gestão de custos*. Curitiba: Intersaberes, 2013.

TEIXEIRA, E. B.; CRUZ, C.; KNOPIK, D. H.; SILVA, T. B. J. *Gestão de custos em instituição de ensino superior: Uma revisão bibliográfica (período 2008-2012)*. Revista Científica Faculdade de Balsas, V.8, n. 2, p. 54-63, 2017.

WERNKE, R. *Gestão de Custos: uma abordagem prática*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ZANELLA, L. C. H. *Metodologia de estudo e de pesquisa em administração*. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2009.