

# **Aplicação do método de custeio ABC para formação do preço de venda dos serviços prestados por uma empresa de medicina e segurança do trabalho**

**Mariani Colonetti** (UNESC) - marizinhact\_@hotmail.com

**Kátia Aurora Dalla Líbera Sorato** (UNESC) - kal@unesc.net

**Milla Lucia Ferreira Guimarães** (UNESC) - mlg@unesc.net

**Cleyton de Oliveira Ritta** (UNESC) - cleytonrita@ibest.com.br

**Andréia Cittadin** (UNESC) - zerobertods@gmail.com

## **Resumo:**

*O objetivo geral deste artigo consiste em apresentar uma proposta para formação do preço de venda dos serviços prestados por uma empresa de medicina e segurança do trabalho com base no custeio ABC. O estudo caracteriza-se como descritivo, realizado por meio de estudo de caso em uma prestadora de serviços de medicina e segurança do trabalho. A coleta de dados ocorreu mediante entrevistas, nas quais foram identificados os serviços realizados pela empresa e custos envolvidos. A análise dos dados ocorreu de forma qualitativa. Os resultados apontam que: (i) os serviços oferecidos pela empresa são elaboração de laudos exigidos pelo Ministério do Trabalho, medicina do trabalho, treinamentos relacionados ao ambiente de trabalho e visitas técnicas de monitoramento; (ii) o serviço que possui maior custo por hora é o treinamento de CIPA; e (iii) o preço de venda praticado pela entidade em estudo é inferior ao formado com base nos custos. Conclui-se que é fundamental conhecer os custos dos serviços, gerenciar os gastos e formar preço de venda adequado, para que a organização possa permanecer atuando no mercado e garantir a lucratividade nos negócios, pois os preços praticados são menores do que os propostos pelo custeio ABC.*

**Palavras-chave:** *Contabilidade de custos. Método de custeio ABC. Preço de venda.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Aplicação do método de custeio ABC para formação do preço de venda dos serviços prestados por uma empresa de medicina e segurança do trabalho**

### **Resumo**

O objetivo geral deste artigo consiste em apresentar uma proposta para formação do preço de venda dos serviços prestados por uma empresa de medicina e segurança do trabalho com base no custeio ABC. O estudo caracteriza-se como descritivo, realizado por meio de estudo de caso em uma prestadora de serviços de medicina e segurança do trabalho. A coleta de dados ocorreu mediante entrevistas, nas quais foram identificados os serviços realizados pela empresa e custos envolvidos. A análise dos dados ocorreu de forma qualitativa. Os resultados apontam que: (i) os serviços oferecidos pela empresa são elaboração de laudos exigidos pelo Ministério do Trabalho, medicina do trabalho, treinamentos relacionados ao ambiente de trabalho e visitas técnicas de monitoramento; (ii) o serviço que possui maior custo por hora é o treinamento de CIPA; e (iii) o preço de venda praticado pela entidade em estudo é inferior ao formado com base nos custos. Conclui-se que é fundamental conhecer os custos dos serviços, gerenciar os gastos e formar preço de venda adequado, para que a organização possa permanecer atuando no mercado e garantir a lucratividade nos negócios, pois os preços praticados são menores do que os propostos pelo custeio ABC.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Método de custeio ABC. Preço de venda.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 Introdução**

Nos últimos anos houve significativo crescimento das atividades inerentes ao setor de serviços. Corrêa e Gianesi (1995) citam alguns motivos que ocasionaram o aumento de empresas prestadoras de serviços, tais como: desejo de melhor qualidade de vida e mais tempo para o lazer; a urbanização, que, como por exemplo, exige serviços de segurança; aumento da participação da mulher no mercado de trabalho; mudanças tecnológicas, sobretudo, na área de informática e de telecomunicações; entre outros.

Diante deste cenário, o setor de prestação de serviços revela-se expressivo na economia. Logo, o conhecimento e controle dos custos nas organizações deste ramo tornam-se importante, pois independentemente da área de atuação é necessário implementar um método de custeio que disponibilize informações sobre os custos dos produtos e serviços ofertados. Com isso, é possível controlar os gastos, formar preços de venda adequados e, conseqüentemente, tornar as entidades mais competitivas e lucrativas.

Como nas empresas industriais e comerciais, as prestadoras de serviços diariamente incorrem gastos para a realização de suas atividades. No entanto, ainda há organizações que utilizam os custos apenas para obedecer às normas legais, dispensando atenção aos sistemas de custeio. Com isso, desprezam a análise dos custos como geradores de informações gerenciais para a tomada de decisões (CORRÊA; COAN, 2002). A carência de informações desta natureza torna a gestão empresarial pouco confiável, pois o custo é desconhecido, o preço de venda não possui bases sólidas e os resultados podem ser comprometidos.

Observa-se que, principalmente, nas micro e pequenas empresas do setor de serviços, os gestores não possuem o conhecimento e controle dos custos dos serviços oferecidos, pois utilizam a contabilidade somente para atender as exigências fiscais e não se preocupam em usar informações fornecidas por esta área para aprimorar a gestão. Logo, é necessário implantar um sistema de custeio para conhecer os custos dos serviços, gerenciar seus gastos e

formar preço de venda adequado, de modo que permaneçam atuando no mercado e garantam a lucratividade.

Dentre os principais métodos de custeio destaca-se o ABC (*Activity Based Costing*), uma vez que é adequado para ser utilizado em empresas de serviços devido as suas especificidades, tais como: intensidade de contato com cliente, pouca ou nenhuma estocabilidade, entre outras (CORRÊA; COAN, 2002). O uso do ABC em empresas prestadoras de serviço fornece subsídios para o aperfeiçoamento da gestão, por meio da análise das atividades (KAPLAN; COOPER, 1998). Além disso, formar o preço de venda com base no ABC possibilita uma alocação mais racional dos custos e despesas a todos os produtos e serviços (MARTINS, 2003).

Desta forma, surge o questionamento que orienta este trabalho: como formar o preço de venda dos serviços prestados por uma empresa de medicina e segurança do trabalho? O objetivo geral deste estudo consiste em apresentar uma proposta para formação do preço de venda dos serviços prestados por uma empresa de medicina e segurança do trabalho. Para tanto, tem-se os seguintes objetivos específicos: i) identificar os serviços prestados no período em estudo; ii) aplicar o método de custeio ABC para calcular o custo dos serviços oferecidos; e iii) desenvolver uma proposta para formação do preço dos serviços com base no custeio por atividades.

Este artigo está estruturado em cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção trata da fundamentação teórica que abrange aspectos sobre o custeio baseado em atividades e formação do preço de venda. A terceira seção descreve a metodologia da pesquisa e na quarta apresentam-se a descrição e análise dos dados. Por fim, a quinta seção é dedicada à conclusão e recomendações.

## **2 Fundamentação Teórica**

Neste tópico, apresentam-se conceitos sobre o método de custeio ABC e descrevem-se os aspectos sobre a formação do preço de venda, com ênfase no *Mark-up*.

### **2.1 Custeio ABC (*Activity Based Costing*)**

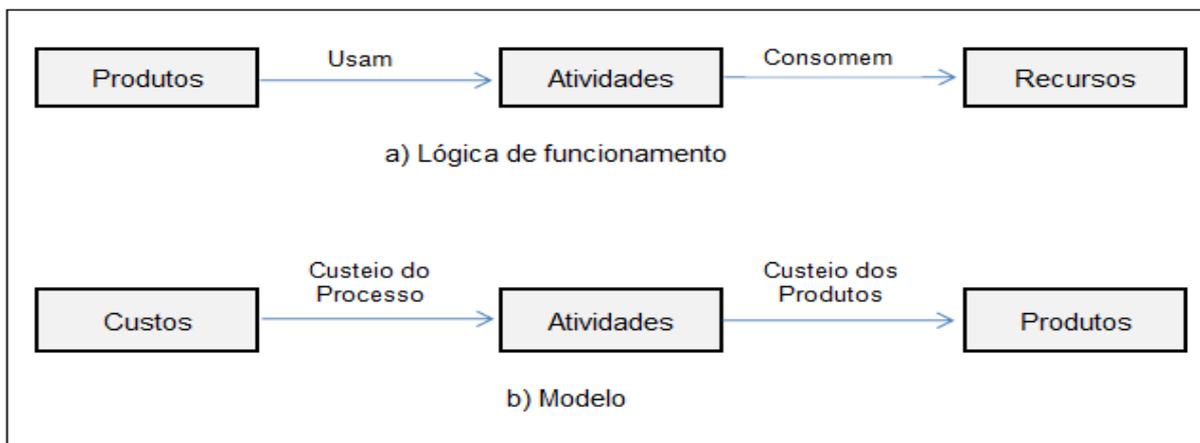
A utilização do método de custeio ABC, também denominado de custeio por atividades, passou a ser realizada após a constatação de que os critérios de rateio usados nos métodos tradicionais eram inadequados, uma vez que ocasionavam distorções importantes na apropriação dos valores aos produtos. Outros fatores contribuíram para evolução do ABC, tais como: a) prática da contabilidade gerencial; b) competitividade do mercado, que requer sistemas de custos gerenciais que gerem informações para melhoria nos processos; e c) busca pela excelência empresarial (KAPLAN; COOPER, 1998; WERNKE, 2005).

Neste método, o controle dos custos é focado nas atividades, pois reconhece que os custos são consequência das atividades realizadas e estas resultam na produção de bens e serviços. Não são os produtos ou serviços que consomem os recursos, mas sim as atividades; e estas são consumidas pelos produtos ou serviços (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006). Logo, o custeio ABC procura rastrear os gastos da empresa por meio do monitoramento das atividades executadas (SOUZA; CLEMENTE, 2007).

Segundo Nakagawa (1994), esta metodologia foi desenvolvida para facilitar a análise estratégica dos custos relacionados às atividades que mais impactam no consumo de recursos em uma empresa. Para Andrade e Amboni (2010), o principal objetivo de um sistema de custos baseados em atividade é melhorar a qualidade, a precisão e, conseqüentemente, a relevância das informações de custos disponibilizadas para a tomada de decisão. Isso porque, este custeio possibilita visualizar como os recursos estão sendo consumidos e como gerenciá-los (CHING, 2001).

As atividades são definidas como “um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos” (NAKAGAWA, 1994,p.42).

A Figura 1 mostra a lógica do método ABC.



Fonte: Bornia (2002, p. 122).

Figura 1: ABC

Percebe-se que os recursos são consumidos pelas atividades. Estas, por sua vez, são usadas pelos produtos. Deste modo, primeiramente os custos são alocados para cada atividade e, na sequência, os custos destas atividades são distribuídos aos produtos. Por isso, este método pode ser aplicado em qualquer tipo de organização, tanto em empresas de manufatura como em prestadoras de serviços.

O Quadro 1 apresenta a descrição das etapas de implantação do ABC.

<b>Etapas</b>	<b>Descrição</b>
1) levantamento das atividades	Deve-se identificar as atividades executadas e listá-las num relatório (dicionário de atividades), de modo que haja uma definição comum para toda a organização. As atividades devem ser descritas por verbos e seus objetos associados, como por exemplo: programar produção, transferir materiais, comprar materiais, lançar novos produtos, melhorar produtos já existentes, entre outros (CHING, 1997; KAPLAN; COOPER, 1998).
2) cálculo do custo das atividades	Consiste no rastreamento dos gastos e na respectiva alocação para as atividades, mediante geradores de custos, com a finalidade de identificar o custo de cada atividade (CHING, 1997; KAPLAN; COOPER, 1998).
3) identificação dos produtos e/ou serviços	Nesta etapa são identificados os produtos, serviços, clientes, setor e infraestrutura, os quais são conhecidos como objeto de custo (CHING, 1997; KAPLAN; COOPER, 1998).
4) seleção dos geradores de custos da atividade	Abrange a definição do gerador dos custos das atividades para os objetos de custos. O gerador de custos é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade, tem-se como exemplo: a) atividade usar máquina/gerador horas máquina; b) atividade receber materiais/gerador recebimento de materiais (KAPLAN; COOPER, 1998).

Quadro 1: Etapas para implantação do ABC

Para implantação do método ABC é necessário seguir as etapas descritas acima. Porém, para obter sucesso alguns aspectos devem ser observados, tais como: comprometimento da alta administração, educação e treinamento dos empregados e incentivo e motivação dos funcionários para conseguir a cooperação de todos os envolvidos (GUNASEKARAN; SARHADI 1998 apud OLIVEIRA, 2003).

A principal diferença do ABC em relação aos sistemas de custeio tradicionais está na forma de distribuição dos custos aos produtos e/ou serviços, que baseia-se nas atividades. Assim, torna-se essencial a escolha adequada dos direcionadores de recursos e de atividades (MARTINS, 2003).

Os direcionadores de recursos são critérios que representam a forma de consumo dos recursos pelas atividades. Logo, deve-se considerar a relação entre os recursos e as atividades permitindo custeá-las (MARTINS, 2003; WERNKE, 2005; MEGLIORINI, 2007).

O direcionador de atividades tem por objetivo alocar os custos das atividades aos produtos fabricados, serviços prestados, clientes, entre outros. Identifica a maneira como as atividades são utilizadas pelos produtos e/ou serviços, ou seja, direciona a relação entre as atividades e os produtos ou serviços (MARTINS, 2003; WERNKE, 2005).

Destaca-se que a alocação dos recursos às atividades deve ser realizada da forma mais criteriosa possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridade: 1) alocação direta; 2) rastreamento; e 3) rateio. A alocação direta deve ser efetuada quando a identificação dos custos relacionados a certa atividade seja clara, objetiva e direta, como por exemplo, material de consumo. No rastreamento, a locação é realizada por meio de direcionadores de recursos, como a área ocupada. O rateio deve ser utilizado apenas quando há impossibilidade de realizar a alocação direta e o rastreamento (MARTINS, 2003).

Segundo Ching (2001), um método simples e eficiente para rastrear os gastos para as atividades é por meio de entrevistas como os empregados, para identificar a atividade que causou cada gasto incorrido.

## **2.2 Formação do preço de venda com base nos custos**

Na definição do preço de venda podem ser empregados três métodos, são eles: a) baseados no consumidor, que considera o valor que os consumidores estão dispostos a pagar por um produto ou serviço; b) baseados na concorrência, que é formado com base na concorrência com pouca atenção nos custos ou na demanda; e c) baseados nos custos, norteado a partir dos custos de fabricação dos produtos ou realização dos serviços, com incidência de taxa de marcação, denominada de *Mark-up* (MARTINS, 2003; BRUNI, 2006; MEGLIORINI, 2007).

O *Mark-up* é um método para se calcular o preço de venda, por meio de relações percentuais médias sobre os custos dos produtos. Nesta taxa podem ser incluídos, em forma de percentual, todos os valores que se deseja embutir no preço de venda, tais como: os tributos incidentes nas vendas, as comissões, a taxa de franquia, a margem de lucro desejada para cada produto, entre outros (WERNKE, 2005; PADOVEZE, 2006).

Existem duas formas de aplicar o *Mark-up*, são elas: o *Mark-up* divisor e o *Mark-up* multiplicador. Independente do tipo utilizado, o preço de venda calculado é o mesmo para as duas formas (WERNKE, 2005).

Para a obtenção do preço pelo *Mark-up* divisor é preciso: a) listar os percentuais incidentes; b) somar todos os percentuais incidentes; c) dividir a soma dos percentuais por “100” (para achar a forma unitária); d) subtrair de “1”, quociente da divisão anterior, para obter-se a taxa de marcação; e) dividir o custo pelo *Mark-up* divisor. No *Mark-up* multiplicador os percentuais devem ser listados, somados, divididos por 100 e o resultado deve ser multiplicado pelo custo (WERNKE, 2005).

Para formação do preço de venda adequado é preciso conhecer além dos custos, a demanda, os preços dos concorrentes e dos produtos substitutos, estratégias de *marketing* da empresa, alterações das regulamentações governamentais, entre outros aspectos (MARTINS, 2003; MEGLIORINI, 2007).

## **3 Metodologia**

### **3.1 Enquadramento metodológico**

Este estudo enquadra-se como descritivo, pois descreve os serviços prestados por uma empresa de medicina e segurança do trabalho, os custos destes serviços e uma proposta para formação do preço de venda. Segundo Andrade (2007, p. 114), “nesse tipo de pesquisa, os

fatos são observados, registrados, analisados, classificados, sem que o pesquisador interfira neles.”

A abordagem do problema ocorreu de forma qualitativa. Segundo Richardson (1999), os estudos que usam esta metodologia podem descrever a complexidade de um problema, analisar a interação de variáveis, compreender e classificar processos vividos por grupos sociais.

Quanto aos procedimentos, foi realizado estudo de caso em uma empresa de prestação de serviços relacionados à medicina e segurança do trabalho. O estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado num único caso, possibilita aprofundar os conhecimentos a respeito de uma determinada área (RAUPP; BEUREN, 2006).

### 3.2 Procedimentos para coleta e análise dos dados

A empresa objeto de estudo atua na prestação de serviços relacionados à medicina e segurança do trabalho desde 2007 e localiza-se na cidade de Forquilha - SC. Neste estudo foram analisados seis tipos de serviços, os quais foram executados durante o período de análise, a saber: a) laudos relacionados à segurança e saúde no trabalho (Laudo Técnico de Condições Ambientais de Trabalho - LTCAT, Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional – PCMSO e Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPRA); b) treinamento de CIPA (Comissão Interna de Prevenção de Acidentes), c) medicina do trabalho e d) visitas técnicas de monitoramento.

Como instrumento de coleta de dados utilizou-se entrevista semiestruturada com os profissionais da entidade analisada, com o objetivo de identificar as atividades realizadas na prestação dos serviços e os custos envolvidos.

A coleta de dados ocorreu no período de 10 de setembro a 09 de outubro de 2011, sendo que neste período os funcionários coletaram as seguintes informações: tempo dos funcionários dedicado a cada tarefa, gastos incorridos, quilometragem percorrida, área utilizada para execução de cada atividade, quantidade e o valor dos bens, entre outras.

## 4 Descrição e análise dos dados

Nesta seção, apresenta-se a descrição e análise do estudo, que resulta em uma proposta de formação do preço de venda com base no método de custeio ABC para uma organização prestadora de serviços de medicina e segurança do trabalho.

### 4.1 Serviços prestados

O Quadro 2 apresenta a descrição dos serviços prestados pela organização.

	<b>Serviço</b>	<b>Descrição</b>
<b>Laudos</b>	<b>Laudo Técnico de Condições Ambientais de Trabalho (LTCAT)</b>	De acordo com a Lei n. 6.514/77, o LTCAT tem por objetivo a realização do estudo das condições ambientais existentes no ambiente de trabalho, a fim de identificar agentes de riscos físicos, químicos e biológicos que possam causar danos à saúde do colaborador.
	<b>Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional (PCMSO)</b>	O PCMSO tem caráter de prevenção e análise precoce dos riscos relacionados ao indivíduo e a coletividade de trabalhadores. A Norma Regulamentadora – NR 7 estabelece a elaboração e implementação do PCMSO como obrigatoriedade para todos os empregadores que admitam trabalhadores como empregados.
	<b>Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA)</b>	Conforme a NR 9, o PPRA visa “a prevenção da saúde e da integridade dos trabalhadores, através da antecipação, reconhecimento, avaliação e consequente controle da ocorrência de riscos ambientais existentes ou que venham a existir no ambiente de trabalho, tendo em consideração a proteção do meio ambiente e dos recursos naturais.” A elaboração e implementação do PPRA é obrigatoriedade para todos os empregadores que admitam trabalhadores como empregados.

<b>Treinamento de CIPA</b>	O treinamento de CIPA (Comissão Interna de Prevenção de Acidentes) é um serviço que tem o objetivo de disseminar conhecimentos específicos relacionados às normas do trabalho e sobre os direitos e deveres dos funcionários e do empregador, aos integrantes desta comissão.
<b>Medicina do trabalho</b>	A NR 7 regulamenta os aspectos relacionados à medicina do trabalho, sendo que o atendimento médico ocupacional é dividido em exames ocupacionais, tipificados em: admissional, periódico, retorno ao trabalho, mudança de função e demissional.
<b>Visitas técnicas de monitoramento</b>	As visitas técnicas de monitoramento tem a finalidade de prevenir e corrigir irregularidades relacionadas à higiene e segurança no ambiente de trabalho, e atuam como forma de identificação prévia de atitudes incorretas, por parte da empresa e dos empregados, para melhorar as condições de trabalho.

Quadro 2: Serviços prestados

A empresa objeto de estudo atua na prestação de serviços especializados em engenharia de segurança e em medicina do trabalho para atender órgãos públicos, empresas privadas e públicas, que possuam empregados regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT e que devem cumprir as Normas Regulamentadoras relativas à segurança e medicina do trabalho.

#### 4.2 Aplicação do método de custeio ABC

Para realizar o cálculo do custo dos serviços pelo método de custeio ABC, inicialmente foram identificadas as atividades realizadas na prestação dos serviços, como estas consomem os recursos e como são consumidas pelos serviços. De acordo com os direcionadores definidos os recursos consumidos no período foram alocados para as atividades, o que resultou no valor do custo de cada atividade realizada. Em seguida, o custo das atividades foi alocado, conforme os direcionadores estabelecidos, para os serviços prestados. Isto gerou o custo total de cada serviço oferecido pela organização.

##### 4.2.1 Atividades desenvolvidas

O Quadro 3 expõe a descrição das atividades desenvolvidas pela organização.

<b>Atividades</b>	<b>Descrição</b>
Administrativas e Comerciais	Realizar orçamentos/Fechar contratos
	Administrar contas a pagar/receber
	Emitir boletos e notas fiscais
	Digitar contratos
	Visitar os clientes
Elaboração de Laudos	Realizar medições – dosimetria
	Realizar medições – luminosidade
	Realizar medições – Agentes químicos
	Enviar agentes para análise
	Recolher dados do cliente e de seus funcionários
	Deslocar-se ao local da medição
	Enviar equipamento para calibração
	Desenvolver laudos – LTCAT
	Desenvolver laudos – PCMSO
	Desenvolver laudos – PPRA
	Realizar pesquisas
Emitir ART (Anotação de Responsabilidade Técnica)	
Medicina do trabalho	Efetuar consulta admissional

	Efetuar consulta demissional
	Efetuar consulta Periódica
	Efetuar consulta de Retorno ao Trabalho
	Assinar PCMSO
Recepção	Recepcionar
	Agendar Consultas
	Preencher ficha médica do paciente
	Disponibilizar requisição para exame
	Encadernar laudos
	Realizar tarefas administrativas
	Direcionar paciente para exames
Suporte Técnico	Deslocar-se até a empresa
	Realizar vistoria do uso de EPI e das condições de trabalho
	Preencher formulário de inspeção
Treinamento	Preparar material do curso
	Deslocar-se ao local do curso
	Ministrar treinamento – CIPA

Quadro 3: Dicionário de atividades

Percebe-se que as atividades realizadas pela empresa para prestação dos serviços referem-se: a) tarefas administrativas e comerciais; b) elaboração de laudos; c) medicina do trabalho; d) recepção; e) suporte técnico; e f) treinamento.

#### 4.2.2 Direcionadores de recursos

Para distribuição dos custos indiretos foram definidos os direcionadores de recursos. O Quadro 4 mostra as espécies de recursos e os respectivos direcionadores para as atividades.

<b>Espécie de recursos</b>	<b>Direcionadores</b>	<b>Atividades</b>
Salários com encargos	Total de tempo do pessoal	Administrativas e Comerciais Elaboração de Laudos Medicina do trabalho Recepção Suporte Técnico Treinamento
Combustível	Total de quilometragem usada	Administrativas e Comerciais Elaboração de Laudos Medicina do trabalho Suporte Técnico Treinamento
Depreciação de veículos	Total de quilometragem usada	Administrativas e Comerciais Elaboração de Laudos Medicina do trabalho Suporte Técnico Treinamento
Telefone	Tempo da recepção	Administrativas e Comerciais Medicina do trabalho Recepção
<i>Internet</i>	Número de computadores com acesso à <i>internet</i>	Administrativas e Comerciais Elaboração de Laudos Recepção Suporte Técnico Treinamento
Depreciação de computadores	Número de computadores	Administrativas e Comerciais Elaboração de Laudos Recepção Suporte Técnico

		Treinamento
Gasto com <i>software</i>	Número de computadores	Administrativas e Comerciais Elaboração de Laudos Recepção Suporte Técnico Treinamento
Energia elétrica	Utilização de área – m2	Administrativas e Comerciais Elaboração de Laudos Medicina do trabalho Recepção Suporte Técnico Treinamento
Material de expediente	Utilização de área – m2	Administrativas e Comerciais Elaboração de Laudos Medicina do trabalho Recepção Suporte Técnico Treinamento
Aluguel	Utilização de área – m2	Administrativas e Comerciais Elaboração de Laudos Medicina do trabalho Recepção Suporte Técnico Treinamento
Taxas (IPTU e Alvará)	Utilização de área – m2	Administrativas e Comerciais Elaboração de Laudos Medicina do trabalho Recepção Suporte Técnico Treinamento
Assinatura de revistas técnicas	Número de pessoas vinculadas à atividade	Elaboração de Laudos Treinamento
Depreciação de móveis e utensílios	Quantidade usada	Administrativas e Comerciais Elaboração de Laudos Medicina do trabalho Recepção Suporte Técnico Treinamento

Quadro 4: Direcionadores de recursos

Verifica-se que os recursos: combustível e depreciação de veículos, não foram alocados para a atividade de recepção. O telefone foi distribuído apenas para as atividades administrativas e comerciais, medicina do trabalho e recepção. A medicina do trabalho não recebeu recursos de *internet*, depreciação de computadores e gastos com *software*. Os recursos referentes assinatura de revistas técnicas foram destinados somente para as atividades de elaboração de laudos e treinamento.

Os demais recursos, como: salários com encargos, energia elétrica, material de expediente, aluguel, taxas e depreciação de móveis e utensílios foram alocados para todas as atividades.

Destaca-se que os gastos diretos são de fácil alocação, por isso não necessitaram de direcionadores para serem distribuídos às respectivas atividades. O Quadro 5 apresenta os recursos diretos e as atividades que foram alocados.

Espécie de recursos	Atividades
Gastos financeiros	Administrativas e Comerciais
Correios	Elaboração de Laudos
Calibração de equipamentos de medição	Elaboração de Laudos

Depreciação com equipamentos de medição	Elaboração de Laudos
Emissão de ART - (Anotação de Responsabilidade Técnica)	Elaboração de Laudos
Serviços de terceiros - horas médicas	Medicina do Trabalho

Quadro 5: Alocação dos custos diretos

Os gastos financeiros foram direcionados para as atividades administrativas e comerciais, devido à relação entre este gasto e esta atividade. O gasto com correios, calibração e depreciação de equipamentos de medição e emissão de ART (Anotação de Responsabilidade Técnica), por estarem diretamente vinculados a atividade de elaboração de laudos foram alocados a esta atividade. Na atividade de medicina do trabalho enquadra-se o gasto com o serviço terceirizado, prestado por médicos especialistas em medicina do trabalho, os quais realizam as consultas.

#### 4.2.3 Alocação dos recursos para as atividades

O Quadro 6 mostra uma síntese da distribuição dos recursos para as atividades, de acordo com os direcionadores estabelecidos.

Espécie de recursos	Valor Total	Atividades					
		Adm. e Comerciais	Elab. de Laudos	Medicina do Trabalho	Recepção	Suporte Téc.	Treinamento
<b>Gastos Indiretos</b>	<b>11.110,23</b>	<b>1.991,73</b>	<b>5.675,15</b>	<b>569,09</b>	<b>721,10</b>	<b>1.807,52</b>	<b>345,64</b>
Salários com encargos	8.400,00	1.113,95	5.226,77	406,68	367,99	1.133,68	150,93
Combustível	650,00	307,08	113,21	14,39	-	205,90	9,43
Depreciação de Veículos	833,33	393,69	145,14	18,44	-	263,97	12,09
Telefone	220,00	57,30	-	51,16	111,54	-	-
Internet	60,00	8,57	17,14	-	8,57	17,14	8,57
Depreciação de computadores	76,67	8,33	21,67	-	11,67	23,33	11,67
Gasto com <i>Software</i>	165,00	23,57	47,14	-	23,57	47,14	23,57
Energia	85,00	10,00	10,00	10,00	25,00	15,00	15,00
Material de expediente	40,00	4,71	4,71	4,71	11,76	7,06	7,06
Aluguel	500,00	58,82	58,82	58,82	147,06	88,24	88,24
Taxas (IPTU e Alvará)	25,00	2,94	2,94	2,94	7,36	4,41	4,41
Assinatura de revistas técnicas	35,00	-	23,33	-	-	-	11,67
Depreciação de móveis e utensílios	20,23	2,77	4,28	1,95	6,58	1,65	3,00
<b>Gatos Diretos</b>	<b>3.344,08</b>	<b>150,00</b>	<b>794,08</b>	<b>2.400,00</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
Gastos financeiros	150,00	150,00	-	-	-	-	-
Correios	20,00	-	20,00	-	-	-	-
Gasto com calibração de equip.	167,00	-	167,00	-	-	-	-
Depreciação com equip. de medição	217,08	-	217,08	-	-	-	-
Serviços de Terceiros	2.400,00	-	-	2.400,00	-	-	-
Emissão de ART	390,00	-	390,00	-	-	-	-
<b>Totais</b>	<b>14.454,31</b>	<b>2.141,73</b>	<b>6.469,23</b>	<b>2.969,09</b>	<b>721,10</b>	<b>1.807,52</b>	<b>345,64</b>

Quadro 6: Alocação dos recursos para as atividades

Observa-se que o valor dos custos indiretos totalizou R\$ 11.110,23 e os custos diretos corresponderam a R\$ 3.344,08 no período pesquisado. As atividades que consomem mais recursos são: elaboração de laudos (R\$ 6.469,23) e medicina do trabalho (R\$ 2.969,09). Estas atividades possuem custos relevantes, pois recebem os gastos com mão de obra própria e serviços terceirizados (horas médicas), que são o principal custo das empresas de prestação de serviços.

#### 4.2.4 Alocação dos custos das atividades aos serviços prestados

Após a alocação dos recursos para as atividades, tem-se a etapa de alocação dos custos das atividades aos serviços prestados pela empresa. Para tanto é preciso definir os direcionadores. O Quadro 7 apresenta os direcionadores estabelecidos para esta etapa.

Atividades	Como é consumido	Direcionador
Administrativas e Comerciais	Pelos clientes ativos	Pela quantidade de contratos ativos para cada tipo de serviço
Elaboração de Laudos	Pelo desenvolvimento dos laudos	Tempo de preparação de cada laudo
Medicina do Trabalho	Pelo atendimento ao paciente	Direto
Recepção	Pelo uso da recepção	Número de recepções realizadas
Suporte Técnico	Pelas visitas técnicas	Direto
Treinamento	Pelos Treinamentos realizados	Direto

Quadro 7: Direcionadores dos custos das atividades aos serviços prestados

Para as atividades administrativas e comerciais foi definido como direcionador a quantidade de contratos ativos para cada tipo de serviço, tendo em vista que esta atividade é consumida em função da manutenção dos contratos. O custo referente à elaboração de laudos foi alocado de acordo com o tempo gasto na preparação dos laudos. Para a atividade da recepção foi levado em consideração o número de recepções realizadas. Para as atividades de medicina do trabalho, suporte técnico e treinamentos a alocação é efetuada de forma direta, pois estas atividades são consumidas apenas por um tipo de serviço. Por exemplo, a medicina do trabalho é utilizada apenas no serviço de atendimento médico.

O Quadro 8 mostra o consumo das atividades por cada serviço.

Tipo de serviço		Custo das Atividades (R\$)						TOTAL
		Adm e Com.	Elab. Laudos	Medicina do Trabalho	Recepção	Suporte Téc.	Treinamento	
Laudos	LTCAT	395,40	3.180,87	-	9,56	-	-	<b>3.585,82</b>
	PCMSO	382,22	1.402,75	-	12,29	-	-	<b>1.797,26</b>
	PPRA	382,22	1.885,61	-	6,83	-	-	<b>2.274,66</b>
Treinamento de CIPA		382,22			8,19		345,64	<b>736,05</b>
Medicina do trabalho		230,65	-	2.969,09	684,23	-	-	<b>3.883,96</b>
Visitas técnicas		369,04	-	-	-	1.807,52	-	<b>2.176,56</b>
<b>Total</b>		<b>2.141,73</b>	<b>6.469,23</b>	<b>2.969,09</b>	<b>721,10</b>	<b>1.807,52</b>	<b>345,64</b>	<b>14.454,31</b>

Quadro 8: Alocação dos custos das atividades aos serviços prestados

As atividades administrativas e comerciais tiveram seus custos alocados de acordo com os contratos ativos para cada tipo de serviço prestado pela empresa. Os gastos com elaboração de laudos foram distribuídos entre os três tipos de laudos desenvolvidos. Na recepção o custo foi desmembrado de acordo com o número de atendimentos, entre todos os tipos de serviço, exceto para visita técnica, pois a recepção não tem contato com este serviço.

Nas atividades de medicina do trabalho, suporte técnico e treinamento os gastos ficaram centralizados apenas nos serviços de atendimento médico, visitas e no treinamento de CIPA, devido à alocação ter sido realizada de forma direta.

#### 4.3 Proposta de formação do preço de venda para os serviços prestados

Para formar o preço de venda foi tomado como base o custo calculado anteriormente. Por meio da divisão do custo total do serviço pelo tempo dedicado para sua prestação foi encontrado o custo por hora. No Quadro 9 é exposto o custo por hora de cada serviço prestado.

Classificação	Serviços	Custo Total (R\$)	Horas Totais (min.)	Custo por Hora (R\$)
Laudos	LTCAT	3.585,82	9025	23,84
	PCMSO	1.797,26	3980	27,09
	PPRA	2.274,66	5350	25,51
Treinamento de CIPA		736,05	540	81,78
Medicina do trabalho		3.883,96	6390	36,47
Visitas técnicas		2.176,56	4920	26,54
<b>Total</b>		<b>14.454,31</b>	<b>30205</b>	<b>-</b>

Quadro 9: Custo por hora dos serviços

Na formação do preço de venda foi utilizada a taxa de marcação para embutir os tributos sobre venda e o lucro desejado pela empresa. Para encontrar o *Mark-up* utilizou-se o percentual de 14,33% para os tributos. A Tabela 1 mostra a constituição deste percentual.

Tabela 1: Impostos e contribuições

Impostos e Contribuições	%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	2,88
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	3,00
Imposto de Renda - IR	4,80
Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISSQN	3,00
Programa de Integração Social - PIS	0,65
<b>Total</b>	<b>14,33</b>

A empresa é tributada pelo regime do Lucro Presumido. Por isso, os percentuais utilizados para IR e CSLL foram, respectivamente, 4,80% e 2,88%.

Em relação ao lucro, a empresa espera alcançar o percentual de 40%. Para encontrar o *Mark-up* utilizou-se 14,33% referente aos tributos e 40% de lucro esperado. O Quadro 10 expõe o cálculo do *Mark-up* multiplicador.

$$100 / (100 - 54,33) = 2,1896$$

Quadro 10: Cálculo do *mark-up* multiplicador

Após encontrar a taxa de marcação, obteve-se o preço de venda por hora de cada serviço. O Quadro 11 exhibe o preço de venda calculado para cada serviço.

Serviços	Por Hora	<i>Mark-up</i>	Preço de venda por hora
LTCAT	23,84	2,1896	52,20
PCMSO	27,09		59,33

PPRA	25,51	55,86
Treinamento de CIPA	81,78	179,07
Medicina do trabalho	36,47	79,85
Visitas técnicas	26,54	58,12

Quadro 11: Formação do preço de venda dos serviços prestados

Para encontrar o preço de venda por contrato foram identificados os serviços que o cliente consome e o tempo que é gasto para a realização destes serviços. Ressalta-se que cada contrato é personalizado conforme as especificações do contratante, além disso o tempo de execução dos serviços diferenciam-se de acordo com a complexidade de cada organização.

Para obter o preço de venda de cada serviço, de acordo com as especificidades do cliente, multiplica-se o preço de venda por hora do serviço pelo tempo estimado de sua execução. Este cálculo foi realizado para todos os serviços que o cliente utiliza e posteriormente foram somados, formando o preço de venda total do contrato.

O Quadro 12 mostra o tempo estimado para realizar cada serviço e o preço de venda calculado para o Cliente 1, como exemplo.

Cliente: 1			
Serviços	Preço de Venda por hora (R\$)	Tempo estimado (H)	Preço de venda (R\$)
LTCAT	52,20	19,00	991,78
PCMSO	59,33	17,00	1.008,55
PPRA	55,86	18,00	1.005,44
Treinamento de CIPA	179,07	20,00	3.581,49
Medicina do trabalho	79,85	20,00	1.597,07
Visitas técnicas	58,12	72,00	4.184,64
<b>Total</b>	-	<b>166,00</b>	<b>12.368,97</b>

Quadro 12: Formação do preço de venda para o Cliente 1

Para finalizar, o Quadro 13 apresenta a comparação entre o preço de venda praticado pela empresa e o cálculo com base no método ABC para os quatro principais clientes da entidade.

Cliente	Preço calculado (R\$)	Preço Praticado (R\$)	Diferença (R\$)	%
Cliente 1	12.368,97	10.200,00	-2.168,97	-17,54
Cliente 2	6.664,08	3.360,00	-3.304,08	-49,58
Cliente 3	9.886,24	6.600,00	-3.286,24	-33,24
Cliente 4	3.653,93	3.480,00	-173,93	-4,76
<b>Total</b>	<b>32.573,22</b>	<b>23.640,00</b>	<b>-8.933,22</b>	<b>-27,43%</b>

Quadro 13: Preço calculado pelo método ABC x preço praticado

Observa-se que há diferenças significativas em relação ao preço calculado com base no custeio ABC e o preço praticado pela entidade em estudo. Os preços praticados pela organização são 27,43% inferiores aos preços calculados com base nos custos. Logo, cabe aos gestores gerenciar os custos para alcançar a lucratividade desejada e garantir a manutenção dos negócios.

#### 4 Conclusão e recomendações

A atividade de prestação de serviços vem se destacando no ambiente empresarial, e com isso cresce a busca pela excelência dos serviços prestados, ao menor custo possível. A contabilidade de custos, que anteriormente era utilizada principalmente pelo setor industrial, passa a ser instrumento fundamental nas empresas prestadoras de serviços, pois possibilita que estas conheçam seus custos, gerenciem os gastos e formem preços de venda adequados.

Diante disso, este estudo buscou apresentar uma proposta para formação do preço de venda dos serviços prestados por uma empresa de medicina e segurança do trabalho. Em relação aos resultados da pesquisa, constatou-se que os serviços prestados pela empresa no período em estudo foram: a) laudos relacionados à segurança e saúde no trabalho (LTCAT, PCMSO e PPRA); b) treinamento de CIPA, c) medicina do trabalho e d) visitas técnicas de monitoramento.

Com a aplicação do método de custeio ABC, foi possível identificar que: a) as atividades elaboração de laudos (R\$ 6.469,23) e medicina do trabalho (R\$ 2.969,09) consomem mais recursos; b) o serviço que possui maior custo por hora é o treinamento de CIPA (R\$ 81,78); c) o serviço que tem menor custo por hora refere-se à elaboração de laudos (LTCAT - R\$ 23,84 e PPRA - R\$ 25,51).

A proposta para a formação do preço de venda, com base no método ABC, mostrou que o preço de venda praticado com os principais clientes está abaixo do preço de venda calculado com base nos custos. Isto indica que a empresa está praticando um preço menor que os gastos incorridos, considerando a lucratividade almejada. Logo, os gestores devem ficar atentos aos custos das atividades e dos serviços prestados, a lucratividade estipulada e preço de mercado para que o negócio não se torne inviável.

De acordo com esses resultados, ressalta-se a importância da implantação da contabilidade de custos nas empresas de prestação de serviço. Com isso é possível conhecer as atividades e os custos envolvidos no processo de prestação de cada serviço. Proporcionando, assim, maior controle dos gastos, facilidade no gerenciamento da entidade, confiabilidade nos preços praticados e maior lucratividade.

Deixa-se como sugestão para futuras pesquisas ampliar este estudo a um período maior, para abranger outras situações que possam ocorrer na empresa, realizar análise de lucratividade de todos os clientes e efetuar estudos comparativos com outras organizações do mesmo ramo de atividade.

#### Referências

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANDRADE, Rui Otávio Bernardes de; AMBONI, Nério. **Estratégias de gestão: processos e funções do administrador**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL, **Consolidação das Leis do Trabalho – CLT**. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/05/mtb/5.htm>> Acesso em 10 de set. 2011.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros:** com aplicações na HP12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2006.

CORRÊA, Henrique L.; CAON, Mauro. **Gestão de serviços, lucratividade por meio de operações e de satisfação dos clientes.** São Paulo: Atlas, 2002.

CORRÊA, Henrique Luiz; GIANE SI, Irineu Gustavo N. **Gestão Estratégica de Operações de Serviço.** Corrêa & Assosiados, São Paulo, 1995. Disponível: <  
[http://www.correa.com.br/biblioteca/artigos/A03\\_Cladea\\_1995\\_Gestao\\_estrategica\\_de\\_operacoes.pdf](http://www.correa.com.br/biblioteca/artigos/A03_Cladea_1995_Gestao_estrategica_de_operacoes.pdf)>. Acesso em 26 de jul. 2011.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades= ABM - Activity based management.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_, **Gestão baseada em custeio por atividades = ABM - Activity based management.** 2 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1997.

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

KAPLAN, Robert, COOPER, Robin. **Custo e desempenho:** administre seus custos para ser mais competitivo; Trad. O.P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

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

MEGLIORINI, Evandir. **Custos.** 2. ed. rev. e ampl São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

NAKAGAWA, M., **ABC – Custeio baseado em atividades.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, Francisco Alexandre de. **A gestão baseada em atividades (ABM) aplicada em ambientes celulares:** uma abordagem metodológica. 2003. 152 f. Dissertação (Pós-Graduação em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Itajubá, Itajubá.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos.** 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. Atlas: São Paulo, 2006.

RICHARDSON, Robert Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos:** aplicações operacionais e estratégicas, exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL. São Paulo: Atlas, 2007.

WERNKE, Rodney. **Análise de custo e preço de venda:** ênfase em aplicações de casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.