

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

**GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES  
HOSPITALARES**

Florianópolis – Santa Catarina - Brasil

Maio de 2001

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

# **GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção.

**Katia Abbas**

**Orientador: Álvaro Guillermo Rojas Lezana, Dr.**

Florianópolis – Santa Catarina - Brasil

Maio de 2001

**KATIA ABBAS**

## **GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES**

Esta dissertação foi julgada e aprovada adequada para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção no Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.

---

Prof. Ricardo Miranda Barcia, Ph.D.  
Coordenador do Curso de Pós-Graduação

**Banca Examinadora:**

---

Prof. Álvaro Guillermo Rojas Lezana, Dr.  
Orientador

---

Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.

---

Prof. Emílio Araújo Menezes, Dr.

---

Prof. Márcio Luiz Borinelli, Msc.

**Dedico este trabalho aos meus queridos e inesquecíveis avós - Milia Stephan e Ibrahim Abbas: *Saudades eu sinto não por estarmos distantes mas porque estivemos juntos no passado.***

## AGRADECIMENTOS

A Deus pelo dom da vida, da sabedoria, da perseverança e do amor: sem Ele nada seria possível.

À nossa Mãe do Céu pelas inesgotáveis virtudes que nos deixou como exemplo, e também ao meu anjinho da guarda por ter sempre me guiado pelos bons caminhos.

Ao apoio, carinho, compreensão, incentivo e auxílio financeiro da minha mamãe que sempre esteve ao meu lado de forma especial e imprescindível durante esta etapa da minha vida.

Ao meu pai: *“Cerro os olhos e percebo sua presença, confortante e segura, acompanhando meus passos. Sinto que nunca estive só ... Sua companhia me estimulou até chegar aqui. Minha gratidão!”*

Aos meus queridos irmãos Amira, Mimi e Charbel pelo amor que me dedicaram e por também, mesmo à distância estarem ao meu lado.

Ao professor Álvaro Lezana, que me orientou pautado no profissionalismo e na dedicação. A competência, a humildade e principalmente a compreensão foram qualidades evidentes na forma como me orientou.

O agradecimento sincero também aos professores do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, pela atenção e dedicação com que transmitiram seus conhecimentos, em especial ao professor Antonio Diomário de Queiróz pelas palavras de estímulo, e aos professores Antonio Cezar Bornia e Emílio Araújo Menezes, pela honra que me concederam ao avaliar o trabalho.

Ao professor e amigo, da Universidade Estadual de Maringá – UEM, Márcio Luiz Borinelli que disponibilizou do tempo que não possuía para avaliar o trabalho.

Aos hospitais que disponibilizaram informações para que eu pudesse realizar o estudo em questão e, em especial, ao José Geraldo Mattos e ao Luiz Henrique Gonçalves.

Ao Sandro, pelo carinho, amor, amizade e acima de tudo, pela paciência. A distância, nem o tempo jamais serão forças suficientes para apagar a lembrança de uma pessoa muito especial e que me ajudou muito.

Aos colegas de trabalho e amigos da ELASE: Eldon, José Paulo, Zuleika, Rose, Luciano, Adolfo, Tatiani, Cassinho, Alberto, Lindomar, Guigui e ao inesquecível e maluco Djalma. De forma muito especial a Íris, e a Adriana. Obrigado de coração pelos felizes momentos de companheirismo e solidariedade.

Aos amigos também inesquecíveis Cássia, Vera, Joanir, Luciana Charles e Jane.

Enfim, a todos aqueles que de alguma forma ou outra contribuíram para a realização deste trabalho, minha eterna gratidão!

*“Tudo parece indefinível, até que pelas frestas do meu  
caminho escuro vejo-me novamente em festa, convidando-me a  
desafiar o que me espera ...”*

*Jaime Vieira*

## SUMÁRIO

	<b>LISTA DE FIGURAS</b> .....	xi
	<b>LISTA DE TABELAS</b> .....	xii
	<b>LISTA DE QUADROS</b> .....	xiii
	<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS</b> .....	xiv
	<b>RESUMO</b> .....	xv
	<b>ABSTRACT</b> .....	xvi
<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>1</b>
1.1	OBJETIVOS DA PESQUISA .....	2
1.2	DEFINIÇÃO DO TIPO DE PESQUISA .....	3
1.3	LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	5
1.4	ESTRUTURA .....	6
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>7</b>
2.1	A ORGANIZAÇÃO HOSPITALAR .....	7
2.1.1	A Evolução Histórica do Hospital .....	7
2.1.2	Conceitos e Características das Organizações Hospitalares .....	9
2.1.3	Hospitais: Entidades Com e Sem Fins Lucrativos .....	11
2.1.4	A Situação Atual dos Hospitais .....	12
2.2	CONTABILIDADE DE CUSTOS .....	15
2.2.1	A Evolução Histórica da Contabilidade de Custos .....	15
2.2.2	Custos: Uma Visão Geral dos Conceitos .....	18
2.3	SISTEMAS DE CUSTOS HOSPITALARES TRADICIONAIS .....	20
2.3.1	Sistema por Centros de Custos .....	20
2.3.2	Sistema por Ordem de Produção .....	32
2.4	AS DEFICIÊNCIAS DOS SISTEMAS TRADICIONAIS – NECESSIDADE DE UM NOVO SISTEMA DE CUSTOS .....	33
2.5	SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC .....	37
2.5.1	Histórico .....	37
2.5.2	Conceitos .....	38
2.5.3	Atividades .....	41
2.5.4	Direcionadores de Custos .....	43

2.5.5	As Gerações do ABC .....	47
2.5.6	Etapas de Implantação do ABC .....	49
2.6	GESTÃO BASEADA EM CUSTEIO POR ATIVIDADES - ABM.....	56
2.6.1	Custeio/Gerenciamento Baseado em Atividades – ABC/ABM .....	58
2.6.2	Exemplos de Empresas que utilizam o ABM/ABC.....	63
2.6.3	ABC para Hospitais .....	68
<b>3</b>	<b>OS SISTEMAS DE CUSTOS DE INSTITUIÇÕES HOSPITALARES</b>	
	<b>DAS CIDADES DE FLORIANÓPOLIS – SC E MARINGÁ – PR .....</b>	<b>70</b>
3.1	CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DA AMOSTRA .....	70
3.2	MÉTODO DE COLETA DE DADOS .....	70
3.3	RESULTADOS OBTIDOS .....	72
3.3.1	Hospital “A” .....	72
3.3.2	Hospital “B” .....	77
3.3.3	Hospital “C” .....	80
3.3.4	Hospital “D” .....	84
3.3.5	Hospital “E” .....	87
3.3.6	Hospital “F” .....	89
3.3.7	Hospital “G” .....	92
<b>4</b>	<b>PROPOSTA DE UMA METODOLOGIA DE APLICAÇÃO DO</b>	
	<b>ABC NO SERVIÇO DE PROCESSAMENTO DE ROUPAS DO</b>	
	<b>HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DA CIDADE DE FLORIANÓPOLIS</b>	<b>102</b>
4.1	DESCRIÇÃO DA UNIDADE DE PESQUISA .....	102
4.2	DESCRIÇÃO DO SERVIÇO DE PROCESSAMENTO DE ROUPAS .....	103
4.2.1	Área Contaminada .....	104
4.2.2	Área Limpa .....	106
4.3	CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	107
4.4	APLICAÇÃO DO ABC .....	107
4.4.1	Etapa 1 – Identificação das Atividades .....	108
4.4.2	Etapa 2 – Atribuição dos Custos a cada Atividade .....	111
4.4.3	Etapa 3 – Identificar os Objetos de Custos .....	124
4.4.4	Etapa 4 – Alocação dos Custos das Atividades aos Objetos de Custos .....	124
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>126</b>
5.1	CONCLUSÕES .....	126

5.2	SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS .....	128
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	130
	<b>ANEXOS</b> .....	140
	Anexo 1 – Questionário aplicado nas Organizações Hospitalares .....	141
	Anexo 2 – Leitura efetuada pelo engenheiro do HU para o cálculo da energia elétrica .....	154

**LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – Evolução do perfil dos custos nas últimas décadas .....	35
Figura 2 – Relação entre recursos, atividades e objetos de custos .....	39
Figura 3 – A atividade como processamento de uma transação .....	42
Figura 4 – Evento, transação e atividade .....	43
Figura 5 – Modelo ABC .....	45
Figura 6 – Primeira geração do ABC .....	47
Figura 7 – Duas visões do método ABC .....	48
Figura 8 – Etapas básicas para implantação da ABM .....	62
Figura 9 – Fluxograma do Serviço de Processamento de Roupas .....	110

**LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 – Recursos envolvidos no processo .....	111
Tabela 2 – Quantidade de água utilizada no processo .....	114
Tabela 3 – Cálculo da energia elétrica .....	115
Tabela 4 – Óleo Combustível utilizado para a produção de vapor .....	116
Tabela 5 – Coletar as roupas das unidades .....	117
Tabela 6– Pesar as roupas .....	117
Tabela 7 – Separar as roupas .....	118
Tabela 8 – Lavar as roupas “leves” .....	118
Tabela 9 – Lavar as roupas “pesadas” .....	119
Tabela 10 – Centrifugar as roupas .....	119
Tabela 11 – Calandrar as roupas .....	120
Tabela 12- Secar as roupas .....	120
Tabela 13 – Prensar as roupas .....	121
Tabela 14 – Dobrar as roupas .....	121
Tabela 15 – Estocar as roupas .....	122
Tabela 16 – Distribuir as roupas .....	122
Tabela 17 – Distribuição dos custos às atividades .....	123
Tabela 18 – Custo total dos objetos de custos .....	125

**LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 – Planos dos centros de custos .....	22
Quadro 2 – Características gerais dos hospitais .....	96
Quadro 3 – Sistema de Contabilidade e Sistema de Custos .....	97
Quadro 4 – Critérios e procedimentos da Contabilidade de Custos .....	98
Quadro 5 – Relatórios de custos .....	99
Quadro 6 – Custos para controle e tomada de decisão .....	100
Quadro 7 – Sistema ABC .....	101
Quadro 8 – Operações do ciclo de lavagem das roupas .....	105
Quadro 9 – Lista das atividades .....	108
Quadro 10 – Direcionadores de recursos .....	112

**LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

- ABC** – Custeio Baseado em Atividades  
**ABM** – Gerenciamento Baseado em Atividades  
**AIH** – Autorização de Internação Hospitalar  
**CELESC** – Centrais Elétricas de Santa Catarina  
**CMS** – Cost Management Systems  
**HM** – Hora Máquina  
**HU** – Hospital Universitário  
**INAMPS** – Instituto Nacional de Previdência Social  
**MEC** – Ministério da Educação e Cultura  
**MOD** – Mão-de-Obra Direta  
**MP** – Matéria-Prima  
**PR** – Paraná  
**RKW** – *Reichshuratorium fur Wirtschafteichtkeit*  
**SAC** – Sistema de Apuração de Custos  
**SAME** – Serviço de Arquivo Médico  
**SINDHOSP** – Sindicato dos Hospitais  
**SESU** – Secretaria da Educação e Cultura  
**SUS** – Sistema Único de Saúde  
**UFSC** – Universidade Federal de Santa Catarina  
**USP** – Universidade de São Paulo  
**UTI** – Unidade de Tratamento Intensivo  
**SPR** – Serviço de Processamento de Roupas  
**SC** – Santa Catarina

## RESUMO

Com o crescimento dos gastos na área de saúde e as limitações impostas pelos tomadores de serviços hospitalares torna-se necessário a adoção de um sistema que forneça informações úteis. Os sistemas tradicionais já não mais atendem às características das empresas modernas, já não é mais possível distribuir os custos indiretos com base nas horas de mão-de-obra direta.

Conhecendo os verdadeiros custos dos serviços prestados, as empresas estarão em condições de cortar desperdícios, melhorar seus serviços, avaliar incentivos de qualidade e impulsionar para o melhoramento contínuo através do gerenciamento baseado em atividade (ABM).

Neste trabalho é abordada a importância de se abandonarem os sistemas tradicionais de contabilidade e passar-se a adotar o ABC (custeio baseado em atividades), que possibilita melhor e mais racional rastreamento dos custos indiretos, demonstrando quão importante representa uma administração profissional, no setor hospitalar, que possua uma visão dinâmica e futurista.

O design da pesquisa é do tipo exploratório, tendo como método o estudo de caso. O nível da análise é organizacional e as unidades pesquisadas são hospitais das cidades de Florianópolis – SC e Maringá – PR nas quais, através de entrevistas, foi possível verificar a estrutura e o mecanismo dos sistemas de custos utilizados. A seguir, é desenvolvida uma metodologia (pesquisa-ação) de aplicação do método Custeio Baseado em Atividades (ABC) no Setor de Processamento de Roupas do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina.

## ABSTRACT

With the growth of the expense in the health area and the limits imposed by the users of hospital services it makes it necessary the adoption of a system that provides useful information. The traditional systems haven't attended the features of the modern enterprises anymore, it hasn't been possible to distribute the indirect costs based in the hours of manual labor.

Knowing the true costs of the given services, the enterprises will be able to eliminate waste, get their services better, evaluate quality incentive and impel toward kaizen (progressive improvement) through management based in activity (ABM).

In this search there's the approach of the importance of abandoning the accounting traditional systems and adopt ABC (cost based in activity), that makes possible a better and more reasonable the track of the indirect costs, showing how important is a professional management that owns a dynamic and futurist visioning in the sector of hospital.

The search design is the kind exploratory, having as method the study of case. The level of analysis is organizational and the entities searched are hospitals of the cities of Florianópolis-SC, Maringá- PR , in which was possible, by interviews, to check the structure and the mechanism of the systems of costs. In the following, it's developed a methodology (research-action) of application of the method of cost based in activity (ABC) in the Sector of Process/completion of clothes of the Hospital of the University Federal of the Santa Catarina.

# 1 INTRODUÇÃO

O atual ambiente de negócios é caracterizado pelos mercados abertos em que a competição se torna cada vez mais acirrada, quando novas técnicas e paradigmas são rapidamente disseminados e as empresas precisam promover mudanças rápidas e eficazes para sobreviverem.

Uma das tendências mais importantes do mundo empresarial é a transição da economia baseada na produção para uma economia baseada nos serviços. É a Era dos Serviços em que aqueles que estão incumbidos de liderar empresas de prestação de serviços detêm uma responsabilidade especial em relação aos seus clientes, funcionários e acionistas.

Encerra-se a Idade Média e ingressa-se no mundo da tecnologia, na economia de informação e do conhecimento, cercados pela magia do ano 2000. A onda de modernidade que predomina nos quatro cantos do mundo empurra para um salto qualitativo que exigirá muita criatividade, competência e flexibilidade. Controlar e reduzir custos, formar corretamente os preços de venda dos serviços e arquitetar a estrutura operacional, eis a receita básica para o sucesso de uma organização.

Se por um lado, as empresas necessitam de cortes ou racionalização de custos para oferecer preços mais acessíveis do que a concorrência, sem deixar de lado a qualidade dos serviços ou produtos; por outro, a Contabilidade de Custos pode prestar grande auxílio à estas organizações pois fornece, segundo ALMEIDA (1987) e diversos outros autores, as seguintes análises:

- a) do comportamento dos custos e despesas;
- b) do desperdício e tempo improdutivo, em paralisação de atividades, em reprocessamento de produtos, em funcionamento e preparação de máquinas;
- c) das variações entre custos previstos e reais;
- d) da evolução das vendas, custos e lucro;
- e) da conveniência de realizar na própria empresa certas atividades, ou preferir que terceiros a realizem;
- f) do capital investido em linhas de produtos;
- g) dos inventários.

No passado, muitas empresas viam a contabilidade de custos como um mal necessário, que tinha como objetivo apenas o de atender as exigências contábil-fiscais, deixando de ser explorada como ferramenta gerencial, devido à deficiências, principalmente relacionadas com agilidade e confiabilidade das informações, que conseqüentemente perdiam a utilidade como ferramenta de gerenciamento e tomada de decisão (BRIMSON, 1996).

Atualmente, devido à globalização da economia, a liderança em custos passou a ser uma vantagem competitiva das empresas, devendo fazer parte de sua estratégia. Para isso, os velhos conceitos da contabilidade de custos devem ser substituídos por novos conceitos. A perseguição ao menor custo, sem afetar a funcionalidade e a qualidade dos produtos/serviços, deve ser um objetivo permanente nas empresas que buscam a excelência empresarial.

Neste ambiente competitivo, percebe-se que uma das áreas que mais precisa se modernizar, principalmente no Brasil, é a hospitalar, que ainda se utiliza de métodos contábeis tradicionais (quando muito), que não levam ao efetivo conhecimento de seus custos, ou seja, grande parte dessas organizações não faz uso de nenhum sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para suas decisões administrativas, controle de atividades e investimentos. É carente tanto de uma literatura especializada, quanto de pesquisas na área de formação de custos hospitalares.

A apuração e o controle dos custos hospitalares constitui uma absoluta necessidade dentro das instituições hospitalares, pois enquanto a primeira serve de instrumento eficaz de gerência e acompanhamento dos serviços, a segunda permite a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho das unidades, com base na possível redefinição das prioridades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos dentre outras medidas administrativas.

## **1.1 Objetivos da Pesquisa**

O objetivo geral deste trabalho é identificar os sistemas de custos existentes nos hospitais da cidade de Florianópolis – SC e da cidade de Maringá – PR, seus mecanismos e a efetiva utilização para fins administrativos e, ainda, desenvolver um sistema de custos alicerçado no Custeamento Baseado em Atividades (ABC), para o setor de processamento de roupas do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina.

São objetivos específicos:

- a) analisar se estes sistemas atuais estão satisfazendo às necessidades da administração quanto ao controle das operações e à tomada de decisões;
- b) analisar se os preços dos serviços prestados aos pacientes, por estes hospitais, são feitos com base em parâmetros desenvolvidos pela Contabilidade de Custos;
- c) revisar conceitualmente os sistemas de custeio tradicionais, demonstrando por que perderam sua eficácia no atual ambiente competitivo;
- d) organizar uma referência bibliográfica do método ABC;
- e) fornecer exemplos de empresas brasileiras e estrangeiras (inclusive hospitais) que utilizaram este método de custeamento e obtiveram bons resultados;
- f) implementar etapas para aplicação do ABC a partir do referencial teórico.

## **1.2 Definição do Tipo de Pesquisa**

De acordo com a classificação de GOODE & HATT (1979, p.422), esta pesquisa classifica-se, em parte, como estudo de caso de natureza exploratória, que “... não é uma técnica específica. É um meio de organizar os dados sociais preservando o caráter unitário do objetivo social estudado. Expresso diferentemente, é uma abordagem que considera qualquer unidade social como um todo. Quase sempre essa abordagem inclui o desenvolvimento dessa unidade, ...”.

Para GIL (1994, p.78): “O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo ...”.

A maior dificuldade que pode ser constatada no estudo de caso, segundo GOODE & HATT (1979) é a resposta do pesquisador. Ele chega a ter uma falsa sensação de certeza sobre suas próprias conclusões.

GOODE & HATT (1979) sugerem que, para evitar essa dificuldade, ele (o pesquisador) desenvolva um plano de trabalho que considere esses perigos.

Por outro lado, o método de caso apresenta vantagens significativas. Para GIL (1994, p.79):

“A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é recomendável nas fases iniciais de uma investigação sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulação do problema. Também se aplica com pertinência nas situações em que o objeto de estudo já é suficientemente conhecido a ponto de ser enquadrado em determinado tipo ideal. Por exemplo, se as informações disponíveis fossem suficientes para afirmar que existem três tipos diferentes de comunidade de base e houvesse interesse em classificar uma comunidade específica em alguns desses tipos, então o estudo de caso seria o delineamento mais adequado”.

Segundo FACHIN (1980), para o desenvolvimento do estudo de caso, deve ser feita inicialmente a “Pesquisa Bibliográfica e a Pesquisa de Campo”; aquela tendo como etapas:

- a) seleção da bibliografia;
- b) fichas de leitura;
- c) relação de tópicos; e
- d) sistematização de textos.

A Pesquisa de Campo, basicamente, envolvendo:

- a) elaboração de questionário/formulário;
- b) análise de dados; e
- c) relato dos resultados.

FACHIN (1980, p.102), ao referir-se à pesquisa bibliográfica, assim a retrata: “conjunto de conhecimentos reunidos nas obras tendo como base fundamental conduzir o leitor a determinado assunto e à produção, coleção, armazenamento, reprodução, utilização e comunicação das informações coletadas para o desempenho da pesquisa.”

Referente à pesquisa de campo o autor apresenta-a como o ambiente onde é detectado o fato social, ou seja, o fato (problema) a ser estudado.

A intenção da pesquisa em aprofundar os conceitos teóricos da aplicação ABC, caracteriza-a como um estudo exploratório. Quanto à aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), a metodologia utilizada foi a pesquisa-ação que, segundo THIOLENT (apud GOULART, 2000, p.23): “É um tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os pesquisadores e os participantes

representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo”.

A pesquisa-ação pode ser assim qualificada em casos nos quais ocorre uma ação que mereça investigação, demandando assim, o envolvimento do pesquisador e a participação das pessoas envolvidas no processo para resolver os problemas encontrados. (GOULART, 2000).

O papel do pesquisador nesta pesquisa foi o de interventor nas ocasiões em que fora o agente de orientação da metodologia do ABC, mas, por outro lado, também o de observador, quando da coleta e análise dos dados e análise dos resultados.

Pode-se perceber, assim, que o estudo de caso e a pesquisa-ação enquadram-se perfeitamente na modalidade de pesquisa desenvolvida.

### **1.3 Limitações da Pesquisa**

Por se tratar de uma pesquisa de natureza exploratória, podem-se considerar como limitante os aspectos relacionados à coleta de dados, visto tratar-se de uma pesquisa social que envolve o comportamento humano; devendo, nesse caso, observar atentamente as respostas obtidas, pois nem sempre os entrevistados apresentam a mesma pré-disposição para participar de pesquisas.

Outro fator a considerar em pesquisas desta natureza é que a amostra dos hospitais não foi aleatória, o que limita os resultados obtidos dos casos estudados e impede qualquer tentativa de generalização.

Em relação à aplicação do ABC, é importante observar as diferenças organizacionais de um Serviço de Processamento de Roupas de um determinado hospital para o outro, tendo em vista as instalações, equipamentos e tecnologias disponíveis no mercado. Logo, os resultados, tanto da aplicação dos questionários quanto da aplicação do ABC, serão limitados às instituições de estudo.

## 1.4 Estrutura

A presente pesquisa está organizada em cinco capítulos, descritos a seguir.

O capítulo 1 aborda, inicialmente, como está organizado o atual ambiente de negócios e o problema que justifica a elaboração da pesquisa. Apresenta também os objetivos, a metodologia e as limitações que devem ser observadas tanto na aplicação do questionário quanto na aplicação do ABC.

O capítulo 2 evidencia as abordagens e teorias que sustentam a temática escolhida. Traz à discussão as deficiências das metodologias tradicionais de custeio em vista da atual estrutura de gastos da maioria das empresas. Descreve a Gestão Baseada em Custeio por Atividades (ABM) e o Custeio Baseado em Atividades (ABC), descrevendo sua estrutura de formação, os conceitos adotados por diversos autores, os benefícios oriundos de sua implantação bem como sua ligação com o ABM. Mostra como o Custeio Baseado em Atividades vem formando-se como uma ferramenta capaz de preencher as lacunas deixadas pelos sistemas de custos tradicionais. Também esse capítulo descreve alguns exemplos de empresas nacionais e estrangeiras que utilizam o ABM/ABC.

O capítulo 3 traz o levantamento de dados nas principais instituições hospitalares selecionadas com o objetivo de verificar, principalmente, quais sistemas de custos são por elas utilizados.

O capítulo 4 expõe uma metodologia para a implantação do custeio baseado em atividades no Serviço de Processamento de Roupas de uma organização hospitalar. Para isso, o capítulo descreve inicialmente o processo do setor em questão e, posteriormente, apura o custo do Kg da roupa lavada.

Por fim, o capítulo 5 apresenta as conclusões desta pesquisa e as recomendações para novas pesquisas.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 A ORGANIZAÇÃO HOSPITALAR**

Com o objetivo de melhor esclarecer o processo de reformulação pelo qual o setor hospitalar vem passando, faz-se aqui um relato dos fatos mais marcantes de sua história, as principais definições de suas funções encontradas na literatura, bem como os maiores problemas encontrados neste setor.

#### **2.1.1 A Evolução Histórica do Hospital**

A fase inicial da assistência médica, nos primórdios da civilização, caracterizou-se por um forte componente religioso e místico, as doenças eram ligadas ao sobrenatural e o médico fazia também o papel de sacerdote (ROSEN, 1958).

Conjetura-se que a origem da assistência hospitalar deu-se na China, no século XII a.C., onde funcionaram agências para o atendimento de doentes pobres (RAMOS, 1972).

Na Grécia, os “asclépios” eram templos que recebiam doentes, geralmente viajantes e, provavelmente influenciaram as observações de Hipócrates, considerado o pai da medicina empírica. Em Roma, há indicações de que os hospitais eram predominantemente militares, voltados à recuperação dos soldados para novas lutas (SALES, 1971).

Já na era Cristã, o Concílio de Nicéia, em 325, determinou que os bispos criassem hospitais junto às catedrais de cada cidade, destinados ao atendimento dos destituídos do meio, aos peregrinos fatigados e àqueles enfermos privados de esperança de cura. Durante toda Idade Média, funcionou um grande número desses estabelecimentos por toda a Europa, os quais atenderam aos doentes em nome da caridade cristã (MASCARENHAS, 1976).

Segundo SIQUEIRA (1985, p.33), “a brochura anônima de 1576, intitulada “L’Hôpital Général”, transcrita por FOUCALT (1978), relata o Édito do Rei sobre o estabelecimento do Hospital Geral para o internamento dos pobres e mendigos da cidade e dos arredores de Paris, com um forte componente de controle social”.

Durante o Mercantilismo, foram criados hospitais para o controle de doenças transmissíveis e apareceram as primeiras maternidades visando proteger os nascimentos (ROSEN, 1958).

Com a Revolução Industrial, o rápido crescimento das cidades agravou as condições de vida das classes mais pobres e, sobretudo, os novos desenvolvimentos tecnológicos exigiam um fluxo mais ordenado do processo produtivo, requerendo mão-de-obra saudável (STERN, 1983). Paralelamente, a pesquisa e as descobertas no campo do conhecimento científico alteraram a prática médica. Os processos diagnósticos, terapêuticos e preventivos tornaram difícil, senão impossível, o médico trabalhar sem os modernos equipamentos e os recursos humanos gerais e especializados na medicina moderna, concentrados nos hospitais (SIQUEIRA, 1985).

A divisão do trabalho e a especialização crescente aumentaram os investimentos no setor, atingindo a medicina como profissão. O antigo médico de família, capaz de guardar em uma maleta de mão todo seu arsenal diagnóstico e terapêutico, foi substituído por um profissional ultra-especializado que tem, entre si e o objeto de seu trabalho, todo um conjunto altamente custoso de recursos de diagnóstico e tratamento. Esses novos equipamentos supõem amplas unidades de produção, como garantia de sua lucratividade e controle. O hospital se posicionou como o “locus central” do trabalho médico e este profissional depende do aparato técnico da ultra-especialização da medicina tecnológica para realizar suas atividades (SIQUEIRA, 1985).

Nos últimos 50 anos, o avanço da tecnologia foi brutal. A cada dia surgem novas técnicas de diagnóstico que podem (a custos altíssimos) identificar problemas que antes permaneciam ocultos. Há novas (e caras) terapias de cura. Novas (e igualmente caras) técnicas cirúrgicas prolongam a vida dos pacientes que há algum tempo teriam expectativa zero de sobrevivência. A cada dia, os profissionais de saúde tornam-se mais especializados.

### 2.1.2 Conceitos e Características das Organizações Hospitalares

Para ALMEIDA (1983, p.205), precursor dos estudos sobre administração hospitalar no Brasil, hospital é:

“Uma instituição destinada ao diagnóstico e tratamento de doentes internos e externos; planejada e construída ou modernizada com orientação técnica; bem organizada e convenientemente administrada consoante padrões e normas estabelecidas, oficial ou particular, com finalidades diversas; grande ou pequena; custosa ou modesta para atender os ricos, os menos afortunados, os indigentes e necessitados, recebendo doentes gratuitos ou contribuintes; servindo ao mesmo tempo para prevenir contra a doença e promover a saúde, a prática, a pesquisa e o ensino da medicina e da cirurgia, da enfermagem e da dietética, e das demais especialidades afins”.

ROCCHI (1989, p.19) apresenta a seguinte definição: “Os hospitais modernos são estabelecimentos destinados a cumprir cinco funções na área da saúde: preventiva, de reabilitação, restauradora, de ensino e de pesquisa”.

Na área preventiva deve fornecer à comunidade:

- a) serviços preventivos como educação sanitária, pré-natal e vigilância no parto normal;
- b) prevenção da invalidez mental e física; e
- c) auxílio nas campanhas de vacinação, organização de cursos e palestras como também distribuição de informativos com a finalidade de incentivar a prevenção de doenças.

Na área curativa:

- a) deve manter atividades de diagnóstico;
- b) propiciar tratamento curativo de enfermidade;
- c) oferecer um serviço de alto nível no desempenho tanto de recursos humanos, quanto materiais; e
- d) oferecer assistência aos pacientes em casos de urgência.

Na área educativa:

- a) adaptar cada centro do hospital para garantir um estágio de alta qualidade aos profissionais de saúde;
- b) oferecer cursos, seminários e simpósios aos chefes e diretores de unidades administrativas;
- c) promover cursos na área da saúde e ampliar o campo de literatura específica aos servidores que trabalham na instituição; e
- d) manter um número suficiente de convênios com entidades educacionais para residência e estágios oficiais.

Na área de pesquisa:

- a) promover e incentivar pesquisas clínicas e na área administrativa; e
- b) procurar manter dados atualizados de todas as áreas do hospital.

Um hospital é uma unidade econômica que possui vida própria e, difere das outras empresas porque o seu objetivo ou “produto” básico é a manutenção ou restabelecimento da saúde do paciente.

KOTLER, citado por ESTEVES (1992, p.48), define como produto: “qualquer coisa que possa ser oferecida a um mercado para satisfazer uma necessidade. Inclui a aquisição ou consumo de objetos físicos, serviços, pessoas, lugares, organização e idéias....”.

Logo, em uma organização hospitalar, um produto hospitalar é uma série de serviços prestados a um paciente como parte do processo de tratamento, controlado pelo médico.

Dessa forma, GERSDORFF (1980, p.35) defende que: “a empresa hospitalar é muito mais parecida com uma empresa que produz serviços como um hotel, por exemplo, um banco, etc., que com uma empresa produzindo bens ou mercadorias”.

MÉDICI e MARQUES (1996, p.49) destacam que as instituições hospitalares possuem peculiaridades que são perfeitamente compreendidas quando “o indivíduo, ao procurar a assistência médica, não o faz por livre vontade, mas sim por necessidade, isto é, por circunstâncias alheias ao seu desejo. Ao ingressar num serviço de saúde, o indivíduo não sabe que tipo de intervenção irá sofrer ou que tipo exame ou medicamento irá consumir”.

As organizações hospitalares diferem de outros tipos de organizações, pois suas atividades possuem características próprias, conforme cita MACHLINE et al. (1979):

- a) serviços de atenção e tratamento personalizado a pacientes individuais;
- b) dependência das necessidades e demanda de seus clientes;
- c) definição das responsabilidades dos diferentes membros e pouca tolerância a erros;
- d) trabalho diversificado e com pouca padronização em que pessoas cuidam de pessoas, participando ativamente do processo de produção;
- e) pouco controle sobre seus trabalhadores (principalmente os médicos) e sobre os pacientes;
- f) organização não baseada em uma linha única de autoridade; já que o administrador hospitalar detém menos autoridade e poder relação a outras organizações;
- g) organização formal, até certo ponto burocrática e autoritária, cuja operacionalidade repousa no arranjo do trabalho convencionalmente hierarquizado e em regras rígidas e impessoais. É, porém, uma organização altamente especializada, departamentalizada e profissionalizada que não pode funcionar efetivamente sem uma coordenação interna, motivação, autodisciplina e ajustes informais e voluntários de seus membros.

### **2.1.3 Hospitais: Entidades Com e Sem Fins Lucrativos**

Quanto à finalidade, os hospitais são classificados em entidades com fins lucrativos e sem fins lucrativos. Nas empresas hospitalares de fins lucrativos, a eficiência administrativa é avaliada pela maximização da riqueza dos proprietários. A otimização de lucros visa remunerar o capital investido a uma taxa satisfatória.

Poder-se-ia supor que as empresas hospitalares sem fins lucrativos não devem obter lucro. Não é neste sentido, todavia, que uma entidade se caracteriza como “sem finalidade lucrativa”. Não lucrativo não significa que o hospital não possa obter lucro, mas sim, que nenhuma das partes dos lucros líquidos do hospital pode ser dirigida em benefício de qualquer cidadão.

ALMEIDA (1987, p.51), referindo-se ao assunto, diz que:

“A diferença entre empresas hospitalares com fins lucrativos e sem esta finalidade reside no fato de que a performance da administração das primeiras é avaliada pela capacidade de remunerar a uma taxa ótima o capital investido, embora imbuídas do objetivo social inerente a todos os hospitais. Quanto às segundas, procuram manter os serviços dentro de padrões razoáveis na comunidade, sem a preocupação de remunerar o capital investido, mas desejando um crescimento satisfatório para a melhoria dos serviços e atender a demanda crescente da comunidade”.

#### **2.1.4 A Situação Atual dos Hospitais no Brasil**

Os avanços tecnológicos são fantásticos, porém os preços cobrados pelos hospitais brasileiros são cada vez mais altos. Tecnologia é um fator determinante para o aumento dos custos da saúde. No caso dos hospitais brasileiros, no entanto, há um outro problema crucial: a administração. Em entrevista a jornalista Cláudia VASSALO (1997, p.89), Jacson da Silva FISCHER (da SBS, consultoria especializada em gestão) disse que: “No Brasil, os hospitais estão entre os setores mais atrasados quando se fala em administração”. Somente 1% dos hospitais brasileiros possui administração profissional, que conta com administrador hospitalar graduado e que possui uma visão dinâmica e futurista (OLIVEIRA, 1998). A maioria conta com uma direção administrativo-financeira ocupada por médicos que não possuem preparo técnico para administrar uma empresa de tamanha complexidade administrativa.

Afirma ainda OLIVEIRA que os custos dos hospitais brasileiros são muito mal elaborados, aliás, poucos se preocupam com os custos. A grande maioria vive de aumentar sua tabela de preços, independentemente da análise real do seu custo hospitalar.

Reynaldo André Brandt, presidente do hospital Albert Einstein, de São Paulo, em entrevista para VASSALO (1997, p.92) disse que: “Hoje conhecemos nossos preços, mas não nossos custos”. É por desconhecer completamente seus custos que a maioria dos hospitais brasileiros cobra cada aplicação de injeção, cada luva usada por enfermeiros, cada curativo feito. Segundo Cícero de OLIVEIRA, diretor do SINDHOSP e da Cia Hospitalar, cobra-se do paciente até para ir ao banheiro (OLIVEIRA, 1998).

Enquanto uma diária no exterior gira em torno de U\$ 90 dólares, aqui no Brasil, em um bom hospital, a diária chega a custar U\$ 500 dólares (OLIVEIRA, 1998).

A empresa hospitalar não pode simplesmente repassar os custos aos clientes sem ter uma comprovação da realidade. “O custo operacional de uma empresa hospitalar é

caro, mas não exorbitante, como alguns empresários do setor teimam em afirmar” (OLIVEIRA, 1998).

CERRI (1998) afirma que há uma falta de auto conhecimento do setor e cita como exemplo a matéria da repórter Cláudia Vassalo, na Revista Exame, em que, ao mesmo tempo em que afirma “estamos pagando mais porque recebemos mais da medicina”, aponta diversas razões absurdas para a manutenção dos serviços médico-hospitalares em níveis elevados tais como:

- a) falta de especialização dos hospitais – Segundo Cerri, a cidade de São Paulo possui mais aparelhos de ressonância do que o Canadá inteiro, o que gera a necessidade de se estudar uma política de controle dessa prática;
- b) baixa produtividade – Para Cerri, a jornalista não pode afirmar que a produtividade é baixa, visto que não são conhecidos nem os índices técnicos dos hospitais para dimensionamento de pessoal e muito menos a média de permanência hospitalar por tipo de procedimento;
- c) forma de estabelecimento dos preços dos serviços – Cerri lança aqui a seguinte questão: “Existe algum embasamento técnico para o estabelecimento dos preços de serviços médico-hospitalares?”;
- d) desperdícios (“se a equipe pedir dez caixas de anestésico e só usar duas, tudo bem. O hospital não perde nada. O médico também não ...) – Novamente aqui Cerri levanta as seguintes questões em contraposição à jornalista: “Ninguém nos glosa as contas apresentadas? Poderíamos equacionar melhor os recursos em nossas instituições?”;
- e) preço de um dia de oxigênio variando de R\$ 200 a R\$ 800, com custo de R\$ 60 – Cerri questiona se é verdadeira a afirmativa da jornalista e, caso positivo com certeza há como corrigir esta situação;
- f) ponte de Safena a US\$ 31,5 mil nos EUA, incluindo passagem aérea, contra R\$ 60 mil no Brasil – Cerri levanta a seguinte questão: “Quais as razões para tão grande diferença?”;
- g) falta de concorrência (“... o paciente não tem escolha devido a falência do sistema público”) – Cerri afirma que, com exceção dos pequenos municípios, existe uma boa oferta de serviços médico-hospitalares, não sendo portanto plausível a justificativa levantada pela jornalista;
- h) pequena margem dos compradores de serviço saúde – Novamente aqui Cerri lança a seguinte questão: “Alguém já calculou?”.

Percebe-se uma grande contradição em tudo isso. A medicina custa muito, porém a remuneração dos hospitais é muito baixa. Frequentemente não se tem como cobrar do paciente, o que acarreta prejuízos ao hospital. Além disso, as diárias e taxas hospitalares são deficitárias, sendo compensadas, entre outras, pela comercialização de materiais e medicamentos.

Conforme disse CERRI (1998): “Não existe, pelo menos que eu conheça, hospitais que cobrem taxas com embasamento técnico. Simplesmente os custos dos serviços são desconhecidos. Pior ainda: regra geral, quem estabelece o preço dos serviços são os compradores (talvez o único setor da economia onde isto ocorre)”.

CERRI (1998) diz ainda que:

“Somos extremamente lentos na tomada de decisão e na implantação de soluções. Possuímos lideranças fortemente engajadas na busca de soluções, mas, algumas vezes, destoantes frente às formas de conquistar o que é o objetivo comum. Como entidades representativas, temos que alterar as diretrizes paternalistas com as quais temos conduzido nossas ações, até porque não estamos aparelhados, no momento, para isso. Carecemos também de profissionalização. Os hospitais, independente do porte ou localização, precisam de orientação bem formada que contribuam para o seu amadurecimento como empresas”.

Diante dessa realidade de gastos crescentes na área de saúde e dada a crise fiscal do Estado, países desenvolvidos começam a buscar alternativas que permitam um maior controle de custos.

Segundo BAUMGARTNER, citado por TOGNON (1999, p.7),

“A era do empirismo na gestão hospitalar está com seus dias contados. As ferramentas administrativas e financeiras são cada vez mais necessárias. Hoje já se fala em planejamento financeiro, fluxo de caixa e outras ferramentas simples, porém de grande utilidade para a administração do negócio. Dentre estas ferramentas, a questão dos custos hospitalares também é de extrema importância”.

## 2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

### 2.2.1 A Evolução Histórica da Contabilidade de Custos

Sem o conhecimento do passado não há como interpretar adequadamente o presente. Logo, para o entendimento satisfatório de qualquer assunto, é imprescindível conhecer a história. Em ciência, como em todos os demais campos do conhecimento e da pesquisa, a compreensão perfeita de um assunto só é possível quando se possui uma noção clara do seu desenvolvimento histórico.

De acordo com a IOB (1996, p.98-100), o surgimento e a evolução da Contabilidade de Custos deu-se gradualmente.

De princípios da Idade Média até meados do século XVIII, predominavam os sistemas de produção familiar, de corporações e doméstico: grupos limitados de pessoas, geralmente da mesma família e liderados por uns poucos artesãos, exerciam, na maior parte das vezes em sua própria morada, as suas atividades industriais.

O trabalho da Contabilidade era relativamente simples, não havia distinção entre os estoques de matérias-primas, produtos em processo e produtos acabados. O Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) era determinado através da verificação dos estoques e das compras do período:

$$\text{CMV} = \text{Inventário inicial} + \text{Compras do período} - \text{Inventário final}$$

Os inventários inicial e final eram obtidos pelo levantamento dos estoques e dos preços de compra dos itens vendidos (BORNIA, 1997).

Em meados do século XVIII, com o aparecimento das empresas industriais (Revolução Industrial), o artesão e seus aprendizes converteram-se em operários, o local de trabalho ampliou-se das dimensões limitadas e acolhedoras de uma moradia para o porte frio e assustador de uma fábrica; as máquinas e ferramentas aperfeiçoaram-se, sofisticaram-se e o seu preço excedeu de muito as exíguas posses de simples artesãos, tornando a sua propriedade acessível apenas a capitalistas.

A produtividade cresceu, as transações assumiram velocidade antes impensável, tornando complexas operações antigamente simples.

A tarefa da Contabilidade já não era tão fácil. Principalmente porque, munindo-se de equipamento de fiscalização cada vez mais eficiente, a Fazenda, já naquele tempo,

espreitava por sobre o ombro do contador, obrigando a uma tributação sobre os ganhos das empresas.

Surgiam os mercados de capitais e as bolsas de valores. Com isso, multidões antes indiferentes ao mundo dos negócios agora investem suas economias na compra de ações. A propriedade das empresas pulverizou-se entre milhões de acionistas ávidos de ganho e, portanto, atentos aos sumários contábeis das empresas. Logo, com o desenvolvimento do setor industrial, a valorização dos inventários não podia mais basear-se com exclusividade em valores de compra (antes da Revolução Industrial, as empresas eram estritamente comerciais, ou seja, que compravam prontas as mercadorias que iriam vender), mas passava a depender, essencialmente, da apuração dos custos de produção.

No entanto, tal como nas empresas comerciais e nas que precederam a Revolução Industrial, as empresas industriais continuaram a utilizar a velha fórmula para calcular o CMV.

Os estoques de matérias-primas continuaram a ser avaliados com base no preço de compra. O mesmo não ocorreu com os estoques de produtos em processo e produtos acabados. Isso se deve ao fato de que seus registros não podem ser feitos pelo preço de compra dos produtos a que se referem, uma vez que nem os produtos em elaboração e muito menos os acabados foram adquiridos pela empresa no estado em que estão. A empresa comprou matérias-primas, mão-de-obra e outros recursos de produção, fabricando com eles as mercadorias.

Surge, assim, a Contabilidade de Custos. Para definir o valor dos custos de fabricação dos produtos estocados, todo um sistema de registro, acompanhamento, apropriação e rateio de gastos, bem como toda uma parafernália de lançamentos contábeis e controles paralelos.

Inicialmente, porém, a Contabilidade de Custos era voltada apenas para a avaliação dos estoques e determinação do resultado do período.

Com o crescimento das empresas e o conseqüente aumento na complexidade do sistema produtivo, constatou-se que as informações fornecidas pela Contabilidade de Custos eram potencialmente úteis ao auxílio gerencial, função esta tão importante na maioria das empresas, quanto a determinação do resultado do período. Os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxílio ao controle e às tomadas de decisões.

A aplicação da Contabilidade de Custos é vasta, ou seja, ela pode produzir bons resultados mesmo nas empresas estritamente comerciais ou que prestam serviços, como

por exemplo hospitais, lojas, serviços de utilidade pública, institutos educacionais, repartições públicas etc., levando-se em devida conta, é claro, as peculiaridades de cada organismo econômico.

MATTOS (2000) enumerou em seu artigo “Custos de produção” os seguintes objetivos da Contabilidade de Custos:

- a) inventariar os produtos acabados e vendidos através da,
  - determinação do valor inicial e final da matéria-prima em estoque;
  - determinação do valor final dos produtos acabados e em processamento;
  - elaboração dos demonstrativos do custo de produção de cada produto fabricado, do custo dos produtos vendidos e, também, de lucros e prejuízos;
  
- b) planejar e controlar as atividades da empresa através de,
  - análise vertical e horizontal do comportamento dos custos;
  - elaboração dos orçamentos com base no custo de fabricação;
  - determinação do custo padrão de fabricação;
  - determinação das responsabilidades dentro do processo de produção;
  - determinação do volume da produção (além do ponto de equilíbrio, porém dentro da capacidade física da empresa).
  
- c) Servir como instrumento para tomada de decisão através de,
  - formação do preço de venda;
  - eliminação, criação, aumento ou diminuição da linha de produção de certos produtos;
  - produção ou terceirização;
  - aceitação ou rejeição da encomenda;
  - aluguel ou compra.

GERSDORFF (1980) listou as seguintes funções que a Contabilidade de Custos pode desempenhar dentro da empresa hospitalar:

- a) Assistência na tomada de decisões: um bom sistema de custos deve proporcionar segurança para o administrador tomar decisões táticas e estratégicas;
- b) Controle de custos: demonstrar se os custos estão dentro dos parâmetros aceitáveis;

- c) Redução de custos e eliminação de desperdícios: em virtude dos demonstrativos, o administrador deve montar um programa de redução de custos e eliminação de desperdícios;
- d) Comparação de processos de produção e dos seus custos: demonstrar se é mais vantajoso produzir todos os serviços no próprio hospital ou repassá-los para outras empresas (terceirização);
- e) Planejamento dos serviços hospitalares: colaborar no estabelecimento de orçamentos, custos-metas e custos padrão;
- f) Cálculo dos valores a serem cobrados dos pacientes: estabelecer o preço de venda mínimo para os serviços produzidos pelo hospital;
- g) Avaliação de estoques: valorizar os estoques do hospital;
- h) Separação dos custos: os dispêndios referentes a cada função do hospital (reabilitação, prevenção, restauração, ensino e pesquisa) devem ser controlados separadamente.

Logo, a Contabilidade de Custos surgiu com o objetivo de definir o valor dos custos de fabricação dos produtos estocados das empresas industriais e foi progredindo, gradualmente, à medida em que os problemas a cuja solução se destinavam exigiam novos refinamentos.

### **2.2.2 Custos: Uma Visão Geral dos Conceitos**

Custo representa o valor dos bens e serviços consumidos na produção de outros bens ou serviços.

Dessa forma, em uma organização hospitalar, pode-se entender como custos os gastos incorridos para a obtenção de um serviço prestado como, por exemplo, o custo com antibióticos para dar alta a um paciente com pneumonia.

Assim definindo, parece fácil a tarefa de apurar um custo, pois exige, apenas, a apuração de todos os recursos consumidos pela empresa e sua distribuição pelos produtos fabricados. Ao se considerar, porém, a complexidade dos recursos aplicados pela empresa, a existência de consumos indiretos para suporte (apoio) à produção, entre outros, percebe-se que essa ação não é nada simples.

ROCCHI (1982, p.19-20) afirma que “a apuração dos custos em estabelecimentos hospitalares é um trabalho complexo que exige, em outras condições, a perfeita delimitação dos centros de custo e um eficiente sistema de informações gerenciais”, conseqüência direta da diversidade dos serviços prestados. Também destaca que, em qualquer hospital, o controle de custos visa fundamentalmente determinar e analisar o custo total dos serviços prestados a cada paciente, levando-se em consideração a finalidade do sistema, a apuração e a análise de um hospital, ou seja, o cômputo do custo de cada cliente e de cada tipo de serviço prestado.

### **2.2.2.1 Classificação dos custos**

Segundo MARTINS (1996), pode-se classificar os custos com relação à sua variabilidade (fixos e variáveis) e à sua facilidade de alocação com o produto ou serviço (diretos e indiretos).

No que diz respeito à variabilidade, denominam-se custos variáveis todos aqueles que se alteram na proporção direta com a quantidade produzida. Pode-se citar como exemplo, na organização hospitalar, o número de exames realizados no serviço de radiologia, medicamentos, materiais para atividades, entre outros. O custos fixos, ao contrário, permanecem inalterados, apesar da variação na quantidade produzida, como por exemplo a energia elétrica gasta com a iluminação do laboratório de análises clínicas, a depreciação e o imposto predial, dentre outros.

De acordo com ROCHA (1997, p.29), “a característica de invariabilidade dos custos fixos se deve ao prazo de observação, ou seja, quanto menor for o prazo de análise e classificação dos custos, maior será a quantidade de custos fixos e menor a de custos variáveis; de forma inversa também esta afirmação é verdadeira e levando-se este prazo ao limite os custos de uma empresa são variáveis”.

Em relação à facilidade de identificação, consideram-se custos diretos todos aqueles aplicados diretamente ao produto ou serviço. Na maioria das vezes, são facilmente identificados e sua alocação ao produto/serviço não apresenta dificuldades. Considerando como exemplo o ato cirúrgico, em uma organização hospitalar, são custos diretos os salários com funcionários, os medicamentos, os materiais descartáveis e os gases medicinais, dentre outros. São custos indiretos todos aqueles que não estão diretamente relacionados com o produto ou serviço. São alocados aos produtos/serviços, através de

estimativas, ou rateios, ou ainda através de rastreamentos. A alocação dos custos indiretos aos produtos se dá através de métodos de custeio. Os exemplos mais comuns são água, energia elétrica, seguros, aluguéis, depreciações, impostos, mão-de-obra indireta, etc.

No atual contexto, os custos indiretos têm crescido, devido, entre outros, à automação, enquanto que os custos diretos (mão-de-obra e os materiais), que eram antigamente os fatores de produção predominantes, diminuíram drasticamente.

Diz ROCHA (1997, p.29) que: “ Nem todos os custos diretos são variáveis, apesar de haver uma forte correlação entre eles podendo-se até afirmar que os custos diretos não são variáveis. Quanto aos outros dois tipos (custos fixos e indiretos) constata-se que normalmente, mas nem sempre, os custos fixos são também indiretos”.

### **2.3 SISTEMAS DE CUSTOS HOSPITALARES TRADICIONAIS**

Um sistema de custos se destina a proporcionar um conjunto de dados e informações para suporte ao sistema decisório da empresa.

Diante das características hospitalares, percebe-se que os sistemas de custos nessas empresas devem objetivar não somente à determinação dos preços dos serviços, mas também a uma análise interna que permita um melhor conhecimento dos resultados da gestão e uma melhoria no funcionamento da organização.

Os chamados sistemas tradicionais de custeio têm sido utilizados nas últimas décadas sem apresentar quaisquer variações ao longo deste período. O sistema por centros de custos, por ordem de produção e por processo de produção são os mais representativos e serão aqui brevemente descritos.

#### **2.3.1 Sistema por Centros de Custos**

SÁ & SÁ (1995, p.73) definem centros de custos como sendo o “lugar ou seção de uma empresa que recebe as cargas dos custos com a finalidade de saber o quanto se aplicou para mantê-la. .... o centro de custo é, no conceito geral, uma subdivisão técnica utilizada contabilmente para que se consiga uma racional divisão dos custos indiretos do exercício, observando-se as unidades de gestão e controle”.

Logo, os centros de custos podem ser definidos como aquelas unidades que se caracterizam por realizar atividades homogêneas dentro do processo produtivo da organização. Pode-se entender por homogeneidade: “Um agrupamento real ou ideal de meios materiais e humanos agindo com a mesma finalidade, usando os mesmos meios, participando das mesmas despesas e possuindo, pois, aproximadamente as mesmas características” (SELIG, 1993, p.47).

Para SÁ & SÁ (1995, p.73) “o critério adotado para as divisões de tais centros é o da natureza dos trabalhos ou responsabilidades administrativas. ... Em uma fábrica de biscoitos, por exemplo, podem ser “centros de custos” as seções de “Mistura”, de “Enfornagem”, de “Seleção de Embalagem”; cada empresa obedece a um critério, pois é variável a divisão”.

A definição dos centros de custo varia de acordo com o processo de trabalho de cada organização. ROCCHI (1982, p.21) agrupa os centros de custos em três categorias:

- Centros Auxiliares e de Apoio (CAA): correspondem aos centros cuja principal função é a de auxiliar o funcionamento de outros centros de custo e/ou prestar serviços para todo o estabelecimento como, por exemplo, os Serviços de Vigilância, de Portaria e de Limpeza;
- Centros Geradores de Receita (CGR): correspondem aos centros de custos que prestam ou fornecem atendimento e serviços diretamente aos pacientes, ou seja, representam a atividade-fim do hospital como, por exemplo, o Centro Cirúrgico, as Unidades de Internamento e o Serviço de Raio X;
- Centros Administrativos (CA): correspondem aos centros de custos responsáveis pelos trabalhos de supervisão, controle e informação como, por exemplo, a Contabilidade, a Gerência e Arquivos.

Encontra-se, no quadro 1, este agrupamento citado por Rocchi:

**Quadro 1** – Plano dos centros de custos

<b>300 – CENTROS AUXILIARES E DE APOIO</b>	
301 – EDITE	-- Edifícios e Terrenos
302 – ADIPE	-- Administração de Pessoal
303 – ADIMA	-- Administração de Materiais
304 – OFIRE	-- Oficina de Reparos
305 – AMVEI	-- Ambulância e Veículos
306 – POSEG	-- Portaria e Serviços Gerais
307 – CECAL	-- Centro de Calefação
308 – CESTE	-- Centro de Esterilização
309 – LAROU	-- Lavanderia e Rouparia
310 – NUDIE	-- Nutrição e Dietética
<b>400 – CENTROS GERADORES DE RECEITA</b>	
411 – AMBUL	-- Ambulatório
412 – R.X.	-- Raio X
413 – LABAN	-- Laboratório de Análises Clínicas
414 – FARMA	-- Farmácia
415 – TRAUM	-- Traumatologia
416 – CECIR	-- Centro Cirúrgico
417 – UTI	-- Unidade de Tratamento Intensivo
421 – UISUL	-- Unidade de Internamento – Ala Sul
422 – UINOR	-- Unidade de Internamento – Ala Norte
431 – FIR	-- Fisioterapia e Recuperação
<b>500 – CENTROS ADMINISTRATIVOS</b>	
551 – DIR	-- Diretoria
552 – COM	-- Controladoria
553 – SAME	-- Serv. de Arquivo Médico e Estatística

**Fonte:** ROCCHI (1982, p.24)

Nos estabelecimentos hospitalares organizados sob a forma de instituição, a denominação de “Centros Geradores de Receitas” pode parecer um tanto quanto imprópria, visto que esses estabelecimentos não visam à formação de lucro econômico. Em tais casos, todavia, essa denominação é justificada pelo fato de ser nos Centros Geradores de Receita que são prestados os serviços os quais, futuramente, terão seus custos compensados por fundações, instituições financeiras, órgãos previdenciários, seguradoras ou através de dotações governamentais.

Não existe uma concordância de opiniões, manuais ou livros a respeito do número de centros de custos necessários.

ROCCHI (1982, p.21) faz o seguinte esclarecimento a respeito:

“Uma divisão excessivamente detalhada levará a um sistema que irá gerar um número excessivo de informações, na maior parte irrelevantes ou desnecessárias, e com alto custo de funcionamento; no caso oposto, quando se agrupam operações e equipamentos completamente diferentes sob o mesmo título, os dados de custo obtidos através do sistema serão insuficientes para a maior parte das atividades administrativas”.

Para FERNANDES (1993, p.29),

“Os serviços hospitalares são realizados em unidades, seções, setores etc., que pela complexidade da atividade, recebem custos diretos, indiretos e transferências interseccionais, motivo pelo qual utilizamos o método de cálculo de custo seccional (departamental ou setorial) complementado com custos da comercialização e necessários para uma apropriação correta”.

FERNANDES defende a idéia de que é necessária a elaboração de um plano de centros de custos os quais podem indicar unidades, seções e setores e outros não existentes fisicamente, considerados como ponto de referência da comercialização dos bens, além dos centros necessários para isolar custos rateáveis ou não.

Nesses centros são apropriados os custos diretos e indiretos, para posteriormente, receber e/ou ratear, apurando-se os custos unitários, intermediários e finais.

Esse sistema de custo seccional, favorece o controle analítico dos custos por responsabilidade (centros de custos) além de comparação de custos com receitas, custos unitários, tabelas de preços, custos incorridos e volumes de produção, com exercícios passados e expectativas.

No plano de centros de custos, os grupos serão alocados pela ordem de seus rateios, ou seja, inicia-se o elenco com o grupo de centros que deve ser rateado em primeiro lugar e com o mesmo critério para os demais grupos.

Com o intuito de facilitar a interpretação e atender ao sistema de custo seccional, esses centros devem ser distribuídos por similaridade no que se refere às suas funções e funcionamentos e, de acordo com FERNANDES (1993), são classificados em diferentes grupos:

- Grupo A: nesse grupo estão os centros de custos que, além de trocarem serviços entre si, também trabalham para os demais centros de custos. São eles:
  - Edificações
  - Administração
  - Transporte Próprio
  - Almojarifado
  - Limpeza
  - Manutenção e Reparo dos Bens
  - Caldeiras
  - Nutrição e Dietética
  - Lactário
  - Lavanderia, Rouparia e Costura
  - Farmácia-Depósito
  - Enfermagem
  - Centro do Material - Esterilização
  - Serviço Social Médico
  - Alojamento e Utilidades - Diversos
  - SAME ou SPP
  
- Grupo B: os centros de custos desse grupo são importantes para apuração do custo das diárias por tipo de aposento e critérios atuais de cobranças, caso específico das diárias da clínica obstétrica, nas quais são incluídos os custos das estadias da mãe e do recém-nascido. Diz respeito a:
  - Refeições a Pacientes
  - Berçário

- Grupo C: os centros desse grupo isolam os custos de medicamentos e materiais fornecidos a pacientes internados e externos, além de filmes e materiais/medicamentos radiológicos, as dietas parenterais e os custos com gasoterapia. Normalmente as receitas desses centros são cobradas à parte de qualquer outra unidade, portanto somente são rateados para comporem custos dos pacientes-dia, custo final do ambulatório, pronto socorro e exames radiológicos. Além dos custos próprios do seu funcionamento, recebem outros do grupo A. Referem-se a:
  - Medicamentos a Pacientes Internados
  - Materiais a Pacientes Internados
  - Medicamentos a Pacientes Externos
  - Materiais a Pacientes Externos
  - Filmes, Mat./ Med. Radiológicos
  - Dieta Parenteral/Enteral
  - Gasoterapia
  
- Grupo D: encontram-se nesse grupo os serviços auxiliares de diagnóstico e tratamento (SADTs). O custo total desses centros são os apropriados diretamente e os recebidos por rateio dos centros do Grupo A. Suas unidades são cobradas isoladamente das demais. Seus custos são rateados para apuração do custo do paciente-dia, ambulatório, pronto socorro, hemodiálise e exames a pacientes externos. Engloba:
  - Laboratório de Análises Clínicas
  - Laboratório de Anatomia Patológica
  - Radiologia
  - Banco de Sangue
  - Eletrocardiografia
  - Hemodiálise
  - Eletroencefalografia
  - Radioterapia
  - Fisioterapia
  - Tomografia
  - Hemodinâmica
  - Ultrasonografia

- UTI, no caso dos leitos dessa unidade não serem computados na capacidade do hospital, ou seja, quando o paciente internado na UTI tiver leito designado e vago em qualquer das Unidades de Internação.
  
- Grupo E: os centros desse grupo, com seus custos próprios e os recebidos de centros de outros grupos, indicam valores/custo e custos unitários que são cobrados com margens de comercialização ou tabelas de preços isoladamente de outras unidades. Seus valores/custos e os custos de suas unidades devem integrar somente o custo dos paciente-dia-cirúrgico, ortopédico e obstétrico, ou seja, não devem fazer parte do custo dos pacientes em tratamento clínico. Compõe-se de:
  - Próteses e Órteses - Cirúrgicas
  - Próteses e Órteses - Ortopédicas
  - Anestesia
  - Centro Cirúrgico
  - Centro Ortopédico
  - Centro Obstétrico
  - Pós-Anestésico ou Cirúrgico.
  
- Grupo F: os centros desse possibilitam que sejam apurados os custos das diárias pelos diferentes tipos de acomodações e, ainda, também por tipos de acomodações, os custos dos pacientes-dia clínicos, ortopédicos e obstétricos. São eles:
  - UTI - adultos
  - Unidade de Internação “A”
  - Unidade de Internação “B”
  - Unidade de Internação “C”
  - Unidade de Internação “D”
  - Unidade de Internação “E”
  - Berçário – Internados
  
- Grupo G: nesse grupo são apurados e isolados os custos com os pacientes não internados. Diz respeito a:
  - Pronto Socorro
  - Ambulatório
  - Hemodiálise - Pacientes Externos

- Exames Complementares a Pacientes Externos.
  
- Grupo H: nos centros de custos desse grupo são apurados e isolados uma “mistura” de custos, normalmente cobrados separadamente de outras unidades. Referem-se a:
  - Salários e Honorários Médicos
  - Alojamento e Utilidades a Funcionários
  - Extraordinários a Pacientes e Acompanhantes
  - Remoção de Pacientes
  - Lanchonete
  - Velório
  
- Grupo I: nos centros de custo desse grupo são isolados os custos e despesas não computáveis a outro centro ou unidade de custo. Forma-se de:
  - Custos e Despesas não Computáveis.
  
- Grupo J: nos centros desse grupo são apropriados os custos envolvidos na produção de bens para consumo próprio ou imobilizações da empresa, quais seja:
  - Oficina de Costura
  - Farmácia Semi-Industrial
  - Marcenaria
  - Granja ou Chácara

Já no Manual de Apuração de Custos Hospitalares do Ministério da Saúde (1988), há três grupo de centros de custos: Centros de Custos de Atividades Gerais, Centros de Custos Intermediários e Centros de Custo Final.

Os centros de Custos de Atividades Gerais são os responsáveis pelas atividades de caráter geral ou comum do hospital. Compreende os seguintes setores:

- Administração;
- Almoxarifado;
- Ambulância;
- Biblioteca;
- Costura;
- Documentação Médica;
- Esterilização;

- Farmácia;
- Gráfica;
- Lavanderia;
- Nutrição e Dietética;
- Serviços Gerais;
- Transporte.

Alguns serviços, seções e setores da unidade podem ser agrupados ou não em um único centro de custos, conforme o interesse da unidade em identificar ou não os custos específicos de cada um. Por exemplo: o centro de custo “Serviços Gerais” compreende: limpeza, portaria e vigilância, obras e manutenção, e assim por diante.

Os Centros de Custos Intermediários correspondem às atividades complementares ou de apoio da unidade hospitalar, como:

- Anestesiologia;
- Endoscopia;
- Fisioterapia;
- Hemoterapia;
- Laboratório de Análises Clínicas;
- Medicina Nuclear;
- Praxiterapia;
- Psicologia;
- Radiologia;
- Radioterapia;
- Reabilitação;
- Serviço Social;
- Traçados Diagnósticos (ECG, EEG).

Já os Centros de Custo Final referem-se às atividades relacionadas com a consecução dos objetivos finais da unidade como por exemplo:

- Ambulatório Geral de Adultos;
- Ambulatório de pediatria;
- Centro Cirúrgico;
- Unidade de Terapia Intensiva (UTI);

- Odontologia;
- Pronto-Socorro;
- Unidade de Internação de Clínica Médica;
- Unidade de Internação de Clínica Cirúrgica;
- Unidade de Internação Geral;
- Unidade de Internação de Pediatria;
- Unidade de Internação por Especialidade;
- Centro de Estudos.

Alguns hospitais, contudo, seguem a classificação de Centros de Custos sugerida pela Resolução CIP 4-71, de 13 de janeiro de 1971, que apresenta quatro grupos de centros de custos. São eles:

- Centros de Custos de Base: integram os serviços de apoio do hospital. Trocam serviços entre si, mas trabalham principalmente para os Centros de Custos Intermediários, Especiais e de Produção;
- Centros de Custos Intermediários: recebem serviços dos Centros de Custos Base, sendo sua função específica a de servir os Centros de Custos Especiais;
- Centros de Custos Especiais: atendem às atividades-fim do hospital, como unidades de internamento, centro cirúrgico e pronto-socorro; e
- Centros de Custos de Produção: englobam as pequenas indústrias subsidiárias ou atividades paralelas do hospital, com despesas próprias.

A estrutura atual dos centros de custos do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), por exemplo, segundo José Geraldo Mattos (departamento de Finanças) adota a seguinte classificação :

- a) grupo 1 – Centros de Custo Administrativos e envolve a,
  - Administração;
  
- b) grupo 2 – Centros de Custo Base que se referem a,
  - Condomínio;
  - Central Térmica;
  - Nutrição e Dietética;
  - Transportes;
  - Limpeza;

- Almoxarifado;
- Manutenção;
- Lavanderia;
- Farmácia;
- Centro de Material e Esterilização;
- SAME;

c) grupo 3 – Centros de Custos Auxiliares que englobam,

- Gasoterapia;
- Serviço Social;
- Radiosótopos ou Medicina Nuclear;
- Hemoterapia;
- Radiologia;
- Ultrassonografia;
- Laboratório de Patologia Clínica;
- Eletrodiagnóstico;
- Anatomia Patológica;
- Unidade de Terapia Intensiva;
- Neonatologia;
- Centro Cirúrgico;
- Centro Obstétrico;

d) grupo 4 – Centros de Custos Finais que envolvem,

- Alojamento conjunto;
- Clínica Médica Masculina;
- Clínica Médica Feminina;
- Clínica Pediátrica;
- Clínica Cirúrgica I;
- Clínica Cirúrgica II;
- Ambulatórios;
- Emergência;

- e) Grupo 5 – Centros de Custo de Produção e/ou Inaplicáveis que dizem respeito a,
- Farmácia Industrial;
  - Costura;
  - Ensino;
  - Creche;
  - Comissão Permanente de Informática.

PALÁCIO (1993), diz que para se fornecer o custo total dos serviços prestados a cada paciente, os custos devem seguir um roteiro sucessivo de alocações e discriminações. Essas etapas são as seguintes:

- a) apuração do custo total de cada centro: essa primeira fase consiste na alocação dos custos aos diversos Centros de Custos sendo que, no caso dos custos não serem diretos ao setor (ex. energia elétrica), a Contabilidade deve utilizar mapas próprios para fazer esta alocação. Obtido o custo total de cada setor, faz-se o rateio dos custos dos centros que prestam serviços para os centros que recebem estes serviços, como por exemplo o custo total da lavanderia deve ser repassado para os centros que se utilizam das roupas lavadas;
- b) determinação do custo unitário de cada serviço: A segunda etapa do rateio de custos preconiza a divisão dos custos de cada centro para as unidades de serviços geradas naquele setor. Para isso é necessário que cada Centro Gerador de Receita defina qual é a unidade de serviço que ele presta. Assim, o Centro Radiológico pode determinar que a sua base de rateio será o número de radiografias; os postos de enfermagem e a UTI número de diárias e assim sucessivamente. Há casos em que as unidades de serviços são desiguais entre si, como por exemplo no centro cirúrgico, onde são realizadas cirurgias contaminadas, infectadas e limpas e ainda de pequeno, médio e grande porte. Esses diversos tipos de cirurgias consomem materiais e tempo diferentes e por isso devem ter pesos diferentes na divisão de custos do setor;
- c) apuração do custo total de cada paciente: O paciente ou usuário do hospital é o repositório de todos os serviços gerados pela empresa. No momento em que se dá a entrada do mesmo no hospital, deve ser aberta uma Guia de Internamento, que é o documento contábil no qual são acumulados os seus custos individuais, ou seja, todos os custos de acordo com os serviços recebidos pelo paciente

durante sua estadia no hospital. “A determinação exata do custo de cada serviço, como foi discutido nos dois itens anteriores, só pode ser feita ao final de cada período mensal. Isso exige que o hospital se utilize de sistemas de custo-padrão, no qual o total de custos de cada Centro bem como o número total de unidades de serviços a serem produzidas no período sejam previstos e depois comparados com o efetivo. Eventuais variações, tanto credoras quanto devedoras, podem ser alocadas diretamente para a conta de resultados” (PALÁCIO, 1993, p.43).

### **2.3.2 Sistema por Ordem de Produção**

Utiliza-se o sistema de contabilidade de custos por ordem em empresas que se caracterizam pela fabricação ou prestação de serviços por encomenda, numa base não contínua. Pode-se citar como exemplo as empresas de construção civil, tipografias, setor imobiliário, estaleiros e produtoras de filmes.

Esse sistema possui as seguintes características:

- a) o processo de produção é estabelecido com base em um número distinto de ordens de produção ou serviço;
- b) a cada ordem de serviço, é dado um número ou qualquer outro símbolo que a diferencie e um documento contábil em separado é estabelecido para cada ordem;
- c) todo o material e mão-de-obra diretos aplicados ao processo são designados como se fossem aplicados a uma ordem específica e reunidos em um cartão de ordem de serviço;
- d) os custos indiretos são alocados a cada ordem de serviço, geralmente usando-se como base o valor relativo da mão-de-obra direta;
- e) o valor do Inventário de Atendimentos em Andamento é igual à soma dos valores das ordens de serviços não terminadas.

Como se vê, esse sistema pode ser usado para a determinação dos custos clínicos, visto que cada caso possui a característica de consumir vários produtos/serviços intermediários.

Para apurar os custos, são necessários dados da conta corrente do paciente, do laboratório, da radiologia, da farmácia, dos prontuários e outros, com os quais é possível identificar o tipo e a quantidade de produtos intermediários aplicados no tratamento e restabelecimento do paciente.

#### **2.4 As Deficiências dos Sistemas Tradicionais no Atual Ambiente Competitivo – Necessidade de um Novo Sistema de Custos**

Antigamente, a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção predominantes. A tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos.

O período compreendido entre 1920 a 1980 se caracterizou por:

- competitividade no âmbito organizacional;
- preços baseados nos custos;
- clientes passivos, acomodados;
- ciclo de vida dos produtos longos;
- produtos padronizados;
- marketing genérico;
- tecnologia com avanços moderados;
- sistemas de produção estáveis;
- grandes estoques;
- qualidade restrita ao produto e ao nível fabril;
- mercado absorvendo as ineficiências.

A partir da década de 70, começam a ocorrer alterações nos negócios. A competição global e as inovações tecnológicas provocaram mudanças impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não-financeiras. O novo ambiente passa a exigir informações mais relevantes relacionadas aos custos das atividades, processos, produtos e clientes.

Essas modificações nos negócios passam a exigir das empresas maiores gastos com desenvolvimento tecnológico, engenharia, marketing, desenvolvimento de produtos, serviços de atendimento a clientes e treinamento. Concluindo, cresceram em muito os

custos indiretos, enquanto que os avanços da tecnologia provocaram a redução dos custos diretos.

Esse novo ambiente passou a demandar:

- competitividade em âmbito global;
- preços ditados pelo mercado;
- clientes cada vez mais exigentes;
- rapidez no lançamento de novos produtos, ou seja, os ciclos de vida dos produtos são curtos;
- produtos customizados;
- marketing intensivo e dirigido;
- tecnologia com grandes e surpreendentes avanços;
- sistemas de produção flexíveis;
- pequenos níveis de estoque, ou seja, níveis de estoques mantidos nas quantidades apropriadas para fazer o atendimento aos clientes;
- qualidade total, em que são envolvidos cada função e pessoa dentro da empresa, desde produção e compras até vendas e marketing. A qualidade de um produto/serviços fica condicionada ao grau com que ela atende às necessidades e conveniências do consumidor;
- mercado evitando ao máximo as ineficiências.

Para KAPLAN & COOPER (1998, p.12), as principais empresas estão utilizando sistemas de custeio aperfeiçoados para:

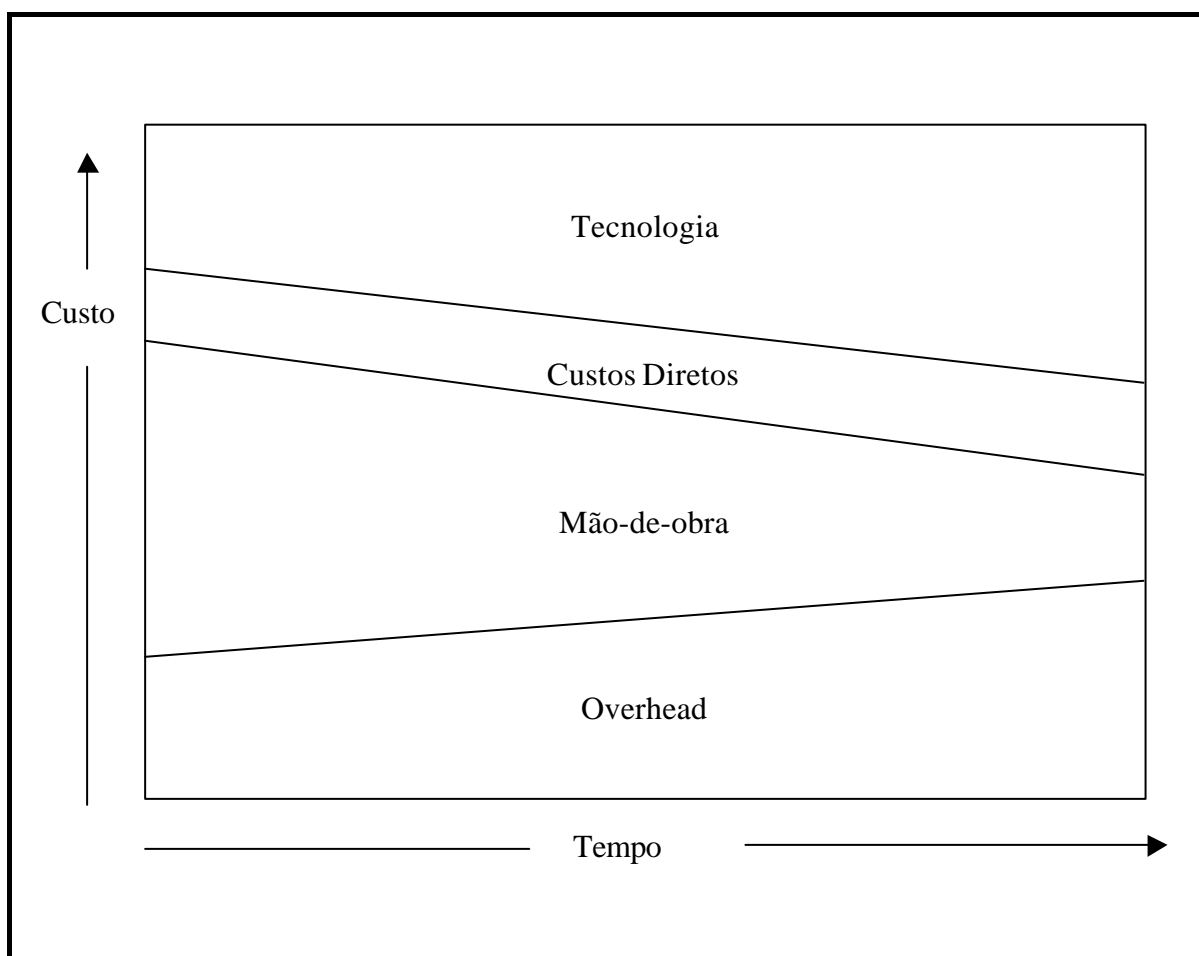
“Projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro; sinalizar onde é necessário realizar aprimoramentos contínuos ou descontínuos (reengenharia) em qualidade, eficiência e rapidez; auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizado e aprimoramento contínuo; orientar o mix de produtos e decidir sobre investimentos; escolher fornecedores; negociar preços, características dos produtos, qualidade, entrega e serviço com clientes e estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços para mercadorias e público-alvo”.

As principais deficiências encontradas nos sistemas convencionais de contabilidade de custos, segundo MARTINS (1996) são as seguintes:

- a) distorções no custeio dos produtos devidas aos rateios arbitrários dos custos indiretos quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;
- b) utilização de um pequeno número de bases de rateio;
- c) não mensuração dos custos da não qualidade, ou melhor, os provocados por falhas internas e externas como por exemplo retrabalho;
- d) não segregação dos custos das atividades que não agregam valor ;
- e) não utilização do conceito de custo-meta ou custo alvo;
- f) não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira (indicadores físicos de produtividade).

De acordo com CHING (1997, p.18), o custo da mão-de-obra direta diminuiu drasticamente e deve estar ao redor de 15%, enquanto que os custos indiretos (*overhead*) têm crescido vertiginosamente conforme se observa na figura 1:

**Figura 1** - Evolução do perfil dos custos nas últimas décadas



**Fonte:** CHING (1997, p.18)

Com isso, observa-se que os sistemas tradicionais, também conhecidos como VBC (volume based costing) por utilizar bases de rateio relacionadas ao volume, já não mais atendem aos usuários da informação (gerentes, contadores, acionistas, quotistas, a título de exemplo).

No passado, os custos indiretos representavam uma pequena porção dos custos totais da empresa, enquanto que a mão-de-obra correspondia a uma grande porção. Assim, a distorção gerada pela utilização de bases de rateio pré-determinadas e arbitrárias era pouco relevante, ou seja, os custos indiretos eram distribuídos com base no rateio da mão-de-obra, ou das horas máquinas, o que lhes representava uma pequena parcela dos custos logo, não alteravam muito o resultado final.

O sistema de contabilidade de custos tradicional, no entanto, já está “morto” há muito tempo para as finalidades de gestão. É muito difícil de entender e aceitar o fato de que em países desenvolvidos e em empresas transnacionais, ainda hoje, sejam utilizados determinados procedimentos rudimentares de contabilidade de custos, a exemplo da distribuição de custos indiretos com base no custo da mão-de-obra direta.

BRIMSON (1996, p.23) ressalta o acima exposto dizendo que “Os sistemas convencionais de contabilidade de custos foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos”.

Ainda, segundo este autor, “Os sistemas convencionais de contabilidade de custos apresentam números distorcidos e agregados baseados em padrões de comportamento errados. A informação chega muito tarde para impactar as decisões e não estimula as modificações necessárias para competir em um ambiente de negócios dinâmico”.

Os sistemas de alocação indiretos baseados na mão-de-obra tinham sentido há praticamente 80 anos (quando foram criados), pois, à época, a mão-de-obra direta era responsável por grande parte dos custos incorridos no processo.

Hoje, para competir neste mercado globalizante, as empresas necessitam de informações de custos cada vez mais detalhadas e precisas, que permitam base de rateio diferente da hora-máquina (HM) ou, simplesmente, mão-de-obra direta (MOD).

## 2.5 SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC

### 2.5.1 Histórico

Tanto o ABC, quanto o ABM são termos novos, porém suas técnicas subjacentes têm uma longa história. No livro *“Improving and Profits in Wholesale Distribution – The Manifesting Glass Technique”* é encontrada uma metodologia detalhada usando uma abordagem baseada em atividades. O livro foi publicado no ano de 1981 pelos autores Artur Andersen, Robert L. Grottke e James W. Norris (PLAYER et al., 1997).

São também discutidos conceitos parecidos no livro *“Activity Costing and Input – Output Accounting”* do professor George J. Staubus publicado em 1971 por Richard D. Irwin (PLAYER et al., 1997). Já, o professor Tom Johnson, em seu artigo *“It’s time to stop overselling activity-based costing”* menciona que o sistema ABC se originou efetivamente em trabalhos desenvolvidos na General Electric, nos primeiros anos da década de 60, nos Estados Unidos (CATELLI & GUERREIRO, 1995). A abordagem do ABM é também tratada por Peter Drucker, desde 1954, quando observou que a forma de se administrar um empreendimento é por meio da gestão de suas atividades (PLAYER et al., 1997).

No Brasil, os estudos e pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, em forma de disciplina lecionada tanto para alunos da graduação, quanto para os da pós-graduação. Neste mesmo ano, foi criado o CMS Lab para, como membro educacional do CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International) de Arlington, Texas (EUA), abrir as portas da USP e outras instituições de ensino e pesquisa a fim de, através de convênios, estabelecer programas de treinamento e desenvolvimento de executivos e instrutores nessa matéria.

Vários autores como BORNIA (1997), BRIMSON (1996) e KAPLAN & COOPER (1995) defendem a idéia de que os principais fatores que proporcionaram o desenvolvimento do ABC foram:

- a) a prática da contabilidade gerencial está divorciada das necessidades financeiras;
- b) a insatisfação com os dados de custos, apurados pelos sistemas tradicionais que distorcem os custos dos produtos/serviços, atribuindo custos indiretos aos produtos, de acordo com bases de rateio arbitrárias (geralmente horas de mão-

de-obra direta, horas máquina ou custo de material). Os sistemas tradicionais foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável e as despesas indiretas apresentavam valores pequenos em relação aos custos totais;

- c) competitividade, ou seja, o mercado está cada vez mais competitivo, sendo necessários sistemas de custos gerenciais que gerem informações para melhoria nos processos;
- d) a busca pela excelência empresarial.

### 2.5.2 Conceitos

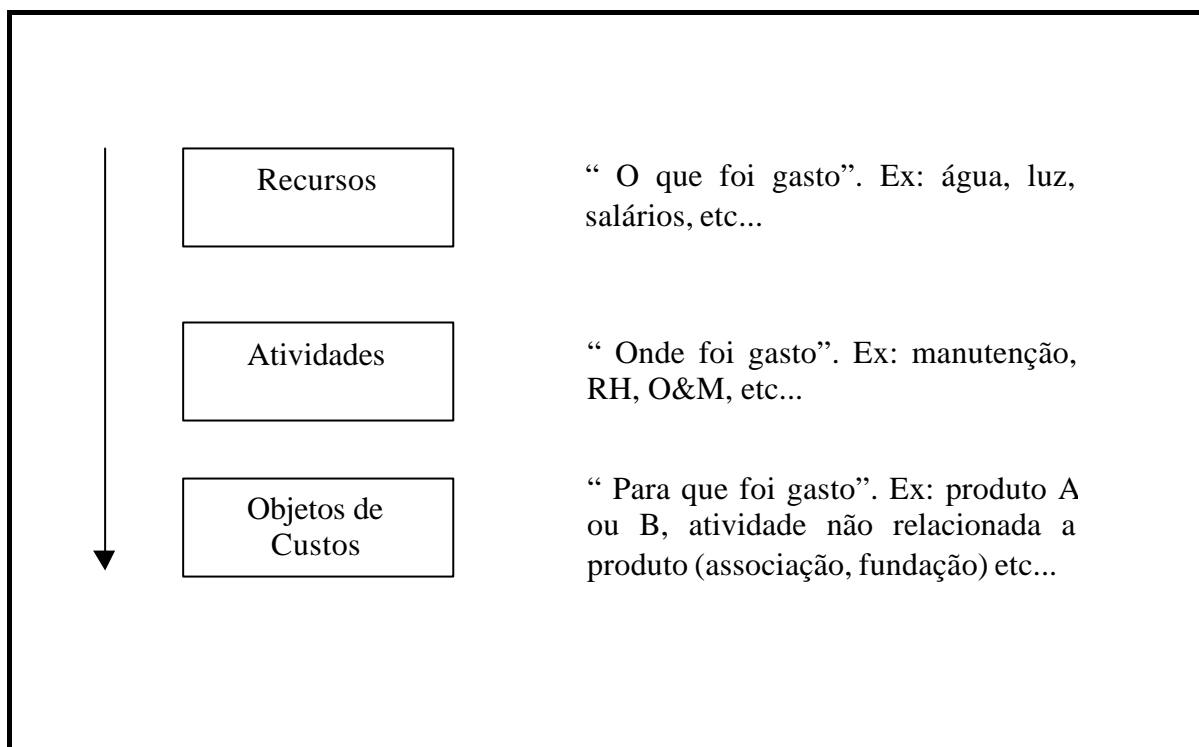
Segundo KAPLAN & COOPER (1995, p.16), Activity-Based Costing é:

“Uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercado e clientes”.

O ABC é um sistema de custos que tem o objetivo de avaliar com precisão as atividades desenvolvidas em uma empresa (tanto industrial, quanto de serviços), utilizando direcionadores para alocar as despesas indiretas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O ABC parte do princípio de que não é o produto ou serviço que consome recursos, mas sim, os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelo produto ou serviço.

O ABC demonstra a relação entre recursos consumidos (o que foi gasto: água, luz, salários, ...), atividades executadas (em que foi gasto: produção, informática, vendas, ...) e os objetos de custos - produtos ou serviços (para que foi gasto: produto A, produto B, atividade X, ...).

Observa-se na figura 2, esta relação citada por ALLORA (2000):

**Figura 2**– Relação entre recursos, atividades e objetos de custos

**Fonte:** TECNOSUL (2000)

Considerado muitas vezes um sistema de difícil implantação, trata-se, em sua essência, de uma poderosa metodologia de custeamento, que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelos sistemas tradicionais os quais atribuem custos fixos aos produtos, de acordo com bases de rateio arbitrárias (geralmente horas de mão-de-obra direta - MOD, horas – máquina ou custo da mão-de-obra direta).

Nesse sentido, BORNIA (1997, p.41) diz que:

“A alocação dos custos fixos aos produtos de acordo com horas de MOD poderia ser relevante no passado, quando a produção era mais simples, com poucos artigos, e os custos de MOD eram responsáveis pela maior parte dos custos de transformação. Porém a tendência atual é uma maior complexidade nos sistemas de produção, com maior variedade de produtos, onde a participação dos custos de MOD nos custos de transformação vem diminuindo. Nesta situação, a utilização de horas de MOD, ou custo de MOD, como base de rateio distorce sistematicamente os custos dos produtos”.

De acordo com CROZZATTI et al. (1997), as principais vantagens observadas no ABC são:

- a) contínuo aperfeiçoamento (*Kaizen*): eliminar as atividades que não agregam valor aos produtos/serviços, contanto que o desempenho, a função, a qualidade e o valor reconhecido, não sejam prejudicados;
- b) contabilidade baseada em atividade: a abordagem da contabilidade por atividades para gerenciamento de custos divide uma empresa em atividades. A principal função de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produtos/serviços. A contabilidade por atividades identifica as atividades desenvolvidas em uma empresa e determina seu custo e desempenho (tempo e qualidade). Segundo BRIMSON (1996, p.29): “A contabilidade por atividades está baseada no princípio de que as atividades consomem recursos, enquanto clientes ou outros objetivos de custo consomem atividades. O custo de uma atividade inclui todos os fatores de produção empregados para desempenhá-la. Os fatores de produção consistem em pessoas, máquinas, viagens, suprimentos, sistemas de informação e vários outros recursos. As bases de alocação usadas para aplicar custos aos produtos/serviços são chamados de direcionadores de custos, que são as transações que determinam os custos das atividades”;
- c) *target cost*: com a mudança de paradigmas, a ênfase de gerenciamento de custos passou do controle de custos no estágio de produção, para o controle de custos no estágio de concepção e projeto. Com o *target cost* é possível obter resposta à seguinte questão: Quanto deverá custar o produto para conseguir espaço no mercado?;
- d) melhor gestão de custos: a inadequada ou incorreta apropriação de custos conduz os empresários a tomarem decisões ineficazes. Conclui-se ser de extrema importância para as empresas, o melhor monitoramento de seus custos.

Reforçando a opinião de diversos autores, pode-se dizer que os principais objetivos do ABC são:

- a) apurar com maior precisão os custos dos produtos ou serviços;
- b) dar subsídios para a análise na tomada de decisão;
- c) uniformizar a linguagem, bem como divulgá-la para todas as áreas da empresa;
- d) determinar a eficiência e a eficácia das atividades executadas;
- e) identificar novas atividades, com a finalidade de melhorar o desempenho da empresa no futuro;

- f) detectar as atividades que estão onerando o produto/serviço;
- g) determinar quais as atividades que podem ser executadas por terceiros com menor custo e maior eficiência;
- h) servir como base para novas estratégias competitivas;
- i) possibilitar um cálculo com maior precisão em seus preços de venda.

### 2.5.3 Atividades

A abordagem do custeio ABC é de fragmentar a organização em atividades pois a atividade descreve o que a empresa faz e, portanto, mostra como o tempo é gasto e quais são os resultados (*outputs*) dos processos.

BRIMSON (1996, p.27) diz que “uma atividade descreve o que uma empresa faz – a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo. A principal função de uma atividade é converter recursos (materiais, mão-de-obra e tecnologia) em produtos/serviços”.

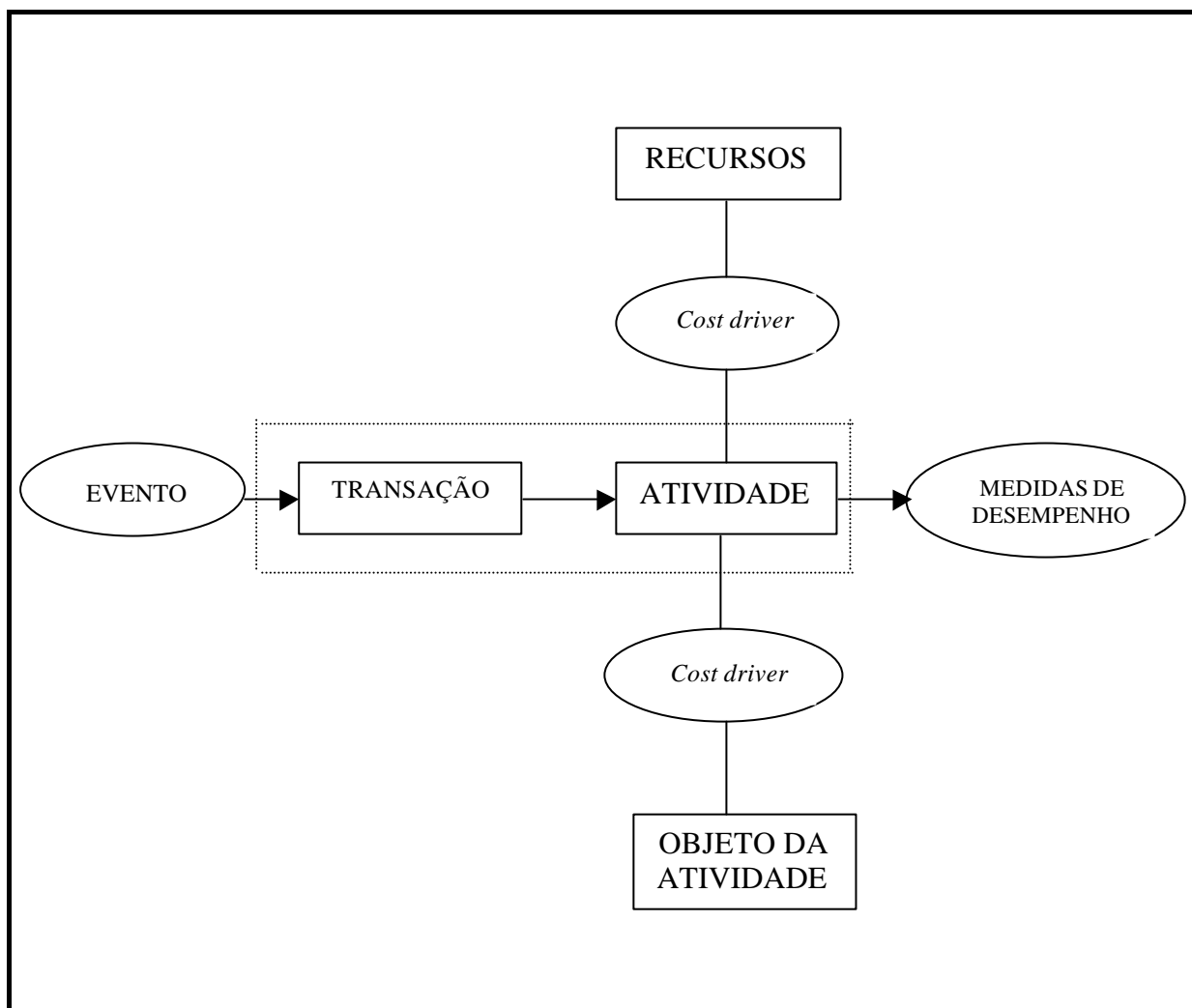
De acordo com o conceito de Brimson, a atividade está diretamente relacionada aos seus insumos (*inputs*) e produtos/serviços (*outputs*). Assim, a atividade pode ser comparada a um processo ou a um sistema aberto no qual as entradas são os recursos, o processamento é a própria atividade e as saídas, os produtos/serviços obtidos.

Para TURNEY (1991, p.51) “as atividades são descrições do trabalho desenvolvido em uma companhia”.

NAKAGAWA (1995, p.42), fazendo distinção entre evento, transação e atividade, conceitua esta última como: “Um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços, etc., bem como a inúmeras ações de suporte a esses processos”.

Segundo este autor, a atividade pode ser vista em sua forma mais simples como o processamento de uma transação. Para isso expõe a figura 3:

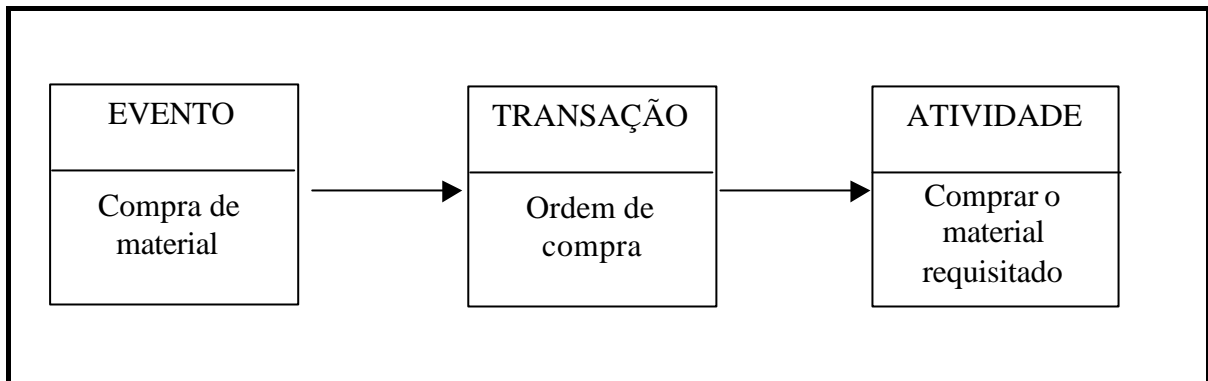
**Figura 3** - A atividade como processamento de uma transação



**Fonte:** NAKAGAWA (1995, p.42)

A figura acima mostra que o evento é que dá início a uma atividade. A transação é materializada por meio de documentos e tem por objetivo reproduzir fielmente os eventos e as atividades a que se referem.

Para maior compreensão Nakagawa cita o seguinte exemplo:

**Figura 4** – Evento, transação e atividade

Fonte: NAKAGAWA (1995, p.43)

#### 2.5.4 Direcionadores de Custos

Enquanto no método tradicional a alocação é feita através de critérios de rateios limitados, no ABC há um grande número de critérios, cada qual específico à atividade a que se relaciona.

DRURY, apud COSTA (1999, p.44), expõe alguns direcionadores mais citados por vários autores:

“– o número de lotes de produção é o direcionador dos custos de programação da produção, inspeção, movimentação de materiais e set-up; - o número de ordens de recebimento direciona os custos do departamento de recebimento; - o número de ordens de compra, de suprimentos e de clientes direciona os custos associados ao inventário de matéria-prima, de produtos em processo e de produtos acabados”.

O conceito geral de direcionadores de custos é descrito por MARTINS (1996, p.103) como sendo “fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador de custos é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos”.

PLAYER et al. (1997, p.213) utilizam-se do termo gerador de custo e o definem como sendo “qualquer fator que causa uma alteração nos custos de uma atividade”.

No artigo da TECNOSUL (2000), ALLORA, que também se utiliza do termo gerador de custo, diz que “é o fator que causa mudança no desenvolvimento de uma

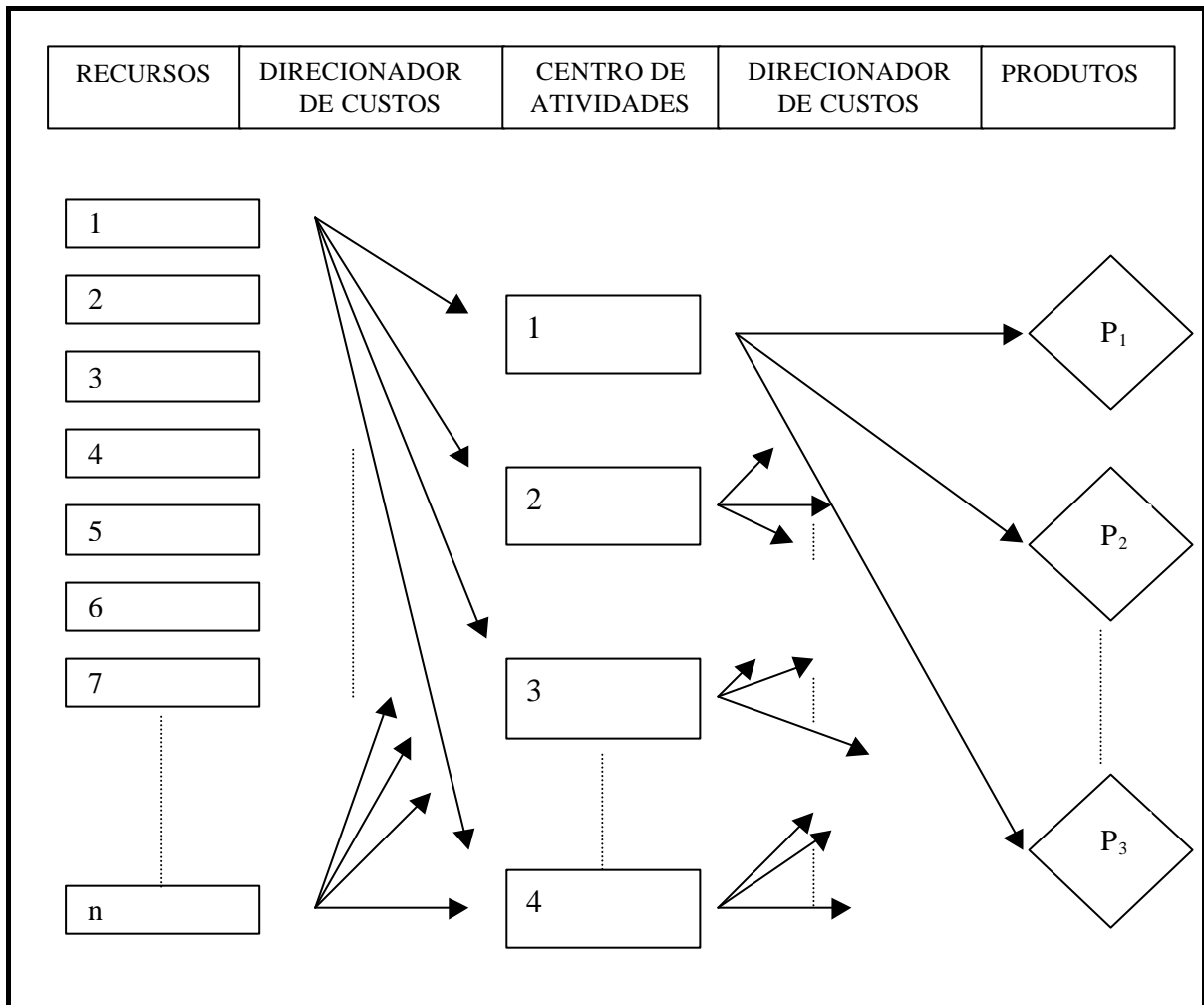
atividade, mensurando os respectivos recursos exigidos por essa atividade, ou seja, é a causa do volume de recursos consumidos pela atividade”.

Basicamente, um direcionador de custo pode ser definido como todo fator que altera o custo de uma atividade. NAKAGAWA (1994), MARTINS (1996), PLAYER et al. (1996) e vários outros autores defendem a idéia de que existem duas categorias de direcionadores:

- a) Direcionadores de Recursos ou *cost driver* de recursos: estão associados ao “consumo” de recursos pelas atividades, ou seja, representam a quantidade de um recurso para a realização de uma atividade;
- b) Direcionadores de Atividades ou *cost driver* de atividades: estão associados ao “consumo” de atividades pelos produtos, ou seja, representa quanto de uma atividade destina-se a um produto.

Conforme se observa na figura 5, essa metodologia de apuração de custos - o ABC – é basicamente constituída de recursos, de atividades e dos objetos de custos. Os recursos são representados pelas despesas que transformam o dia da empresa como, por exemplo, mão-de-obra, material e tecnologia. Esses recursos são alocados/distribuídos para as atividades através dos direcionadores de 1<sup>o</sup> estágio (direcionadores de recursos) e desses, distribuídos aos objetos de custo (produtos ou serviços), através dos direcionadores de 2<sup>o</sup> estágio (direcionadores de atividades).

**Figura 5 – Modelo ABC**



**Fonte:** COGAN (1997, p.37)

A quantidade de direcionadores de custos necessários é afetada pela precisão que se espera dos custos levantados. Observa-se, porém, que os direcionadores de custos são informações e que a obtenção de informações possui um custo. Caso opte-se por operar com direcionadores de custos que não estejam disponíveis e que necessitem ser obtidos por processos complexos, a organização arcará com maiores dispêndios. Logo, deve-se optar por aqueles que possam ser obtidos das informações disponíveis na execução das atividades.

Em relação ao uso de maior ou menor quantidade de direcionadores de custos, COOPER apud COGAN (1997) ressalta que isso está relacionado aos seguintes fatores:

- a) o nível de exatidão que se pretende atingir nos custos dos produtos: quanto maior a exatidão pretendida, maior o número de direcionadores de custos necessários;
- b) grau de diversificação de produtos: quanto maior o grau de diversificação dos produtos, maior a quantidade de direcionadores de custos necessários;
- c) custo relativo de atividades diferentes: quanto maior o número de atividades, maior o número de direcionadores de custos necessários;
- d) grau de diversificação do volume: quanto maior a variação dos tamanhos dos lotes, maior o número de direcionadores de custos necessários;
- e) uso de direcionadores de custos correlacionados imperfeitamente: quanto menor a correlação dos direcionadores de custos, maior o número de direcionadores de custos necessários. É necessário dar prioridade aos direcionadores que estão diretamente associados às atividades. Na ausência destes, porém, faz-se a utilização de direcionadores “substitutos” que, indiretamente, indiquem o consumo de recursos pelas atividades. Assim, o direcionador de custo deve possuir alta correlação com a atividade analisada.

Segundo COOPER, citado por NAKAGAWA (1994) e também por por COGAN (1997), para a seleção de um direcionador de custos, três fatores devem ser levados em conta:

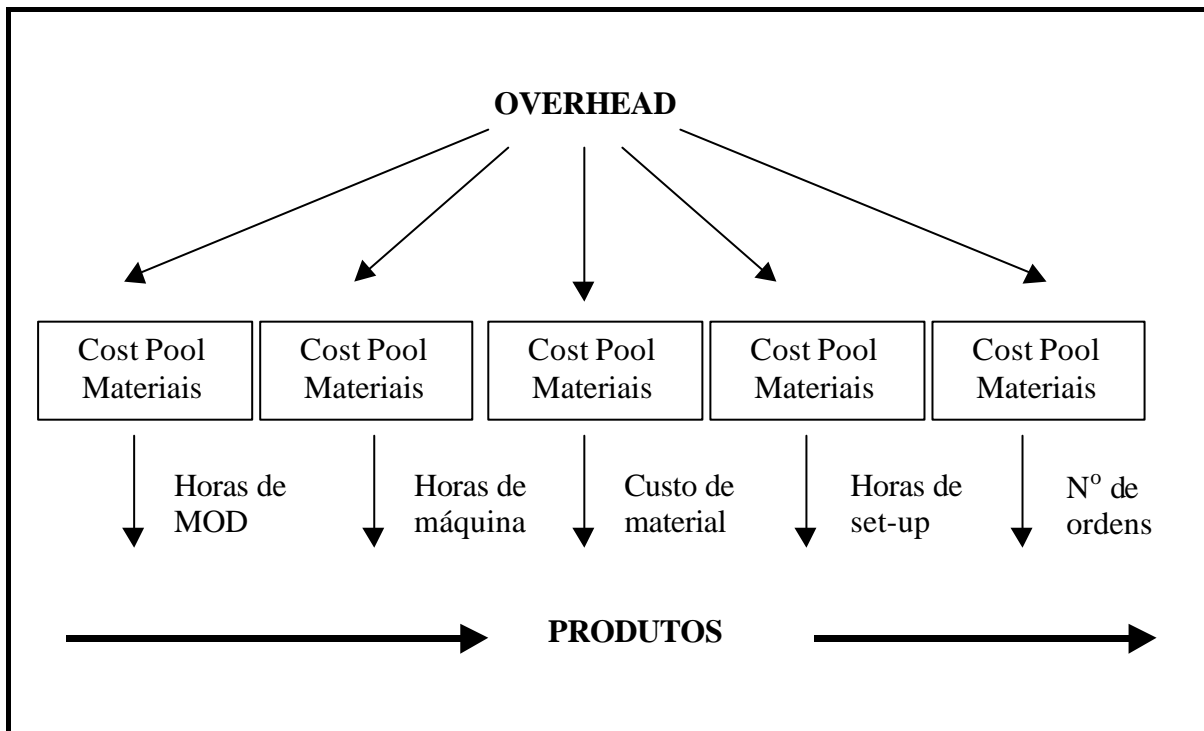
- a) custo de medição: a facilidade/dificuldade na obtenção dos dados necessários para o direcionador de custos escolhido, visto que os custos de mensuração mais os custos associados aos erros de decisão determinam o sistema ótimo de custeio no ABC;
- b) grau de correlação: a correlação entre o consumo da atividade e o consumo real como, por exemplo, o número de pedidos atendidos (direcionador de custo) deve ser proporcional ao montante de recursos consumidos para atendê-los;
- c) efeito comportamental: a influência que um determinado direcionador terá no comportamento das pessoas.

### 2.5.5 As Gerações do ABC

COSTA (1999, p.47) cita que diversos autores como TURNEY (1991), MECIMORE (1995) e MARTINS (1996), defendem a idéia da existência de duas gerações ou versões do método ABC.

Na primeira geração do ABC, os custos indiretos eram divididos entre diversos *cost pools*, que compreendiam grupos de atividades com a mesma forma de consumo pelos produtos e que, assim, utilizavam os mesmos direcionadores, conforme se observa na figura 6:

**Figura 6 – Primeira geração do ABC**



**Fonte:** NAKAGAWA (1994, p.68)

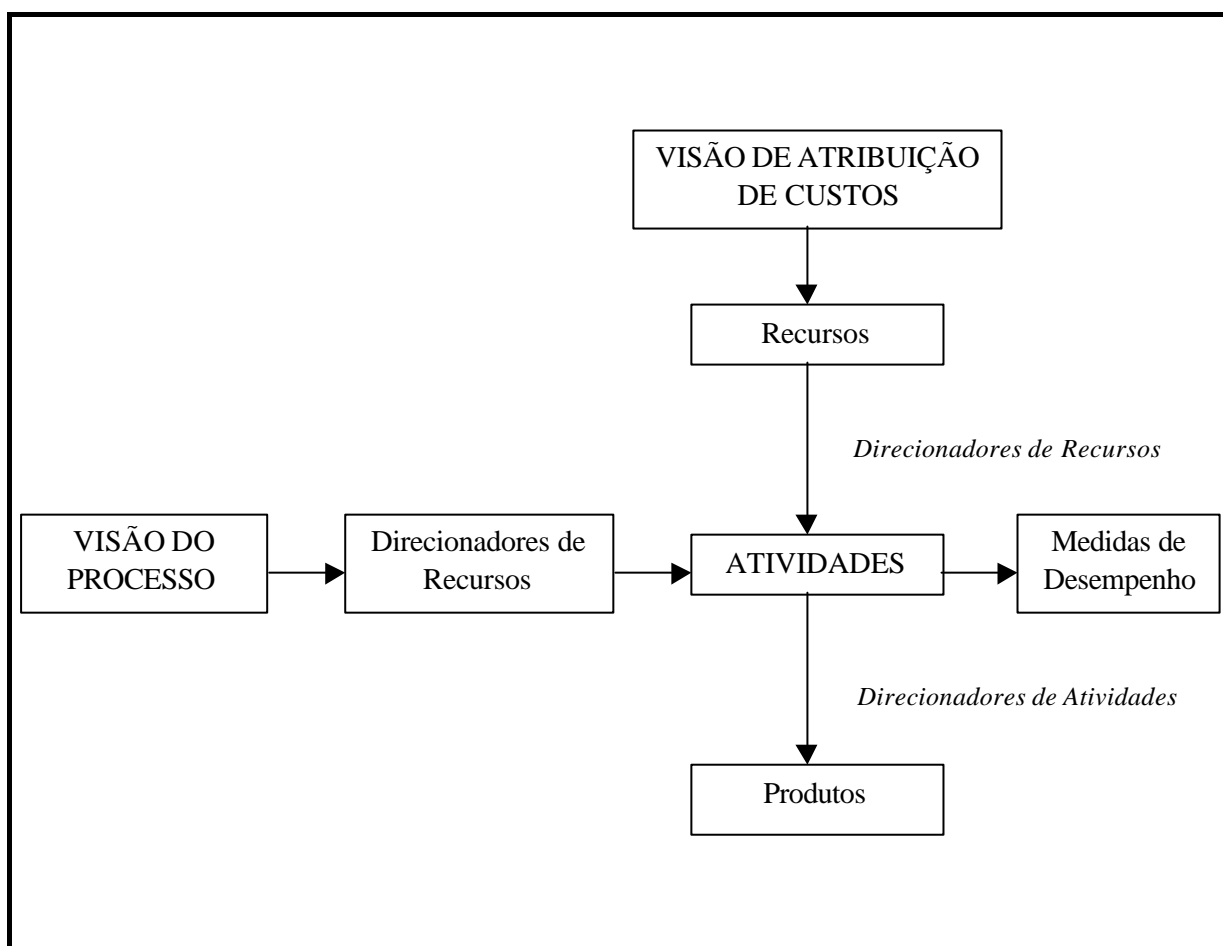
Essa metodologia, entretanto, utilizava um conceito de atividade limitado ao contexto de cada departamento, numa visão apenas funcional e de custeio ao produto (os custos não eram alocados à cada atividade)

“A verificação de que a análise individual das atividades poderia tornar-se uma rica fonte de informação sobre o desenvolvimento do trabalho e sobre a dinâmica dos custos, levou ao surgimento da segunda geração do ABC. O controle das atividades passa a ser,

então, uma etapa significativa da gestão dos negócios e da percepção do comportamento dos custos” (COSTA, 1999, p.48).

Esta segunda geração possibilita a análise dos custos sob duas visões conforme se observa na figura 7:

**Figura 7** - Duas visões do método ABC



**Fonte:** TURNEY (1991, p.81)

A Visão Vertical, também chamada de visão de atribuição de custos, aloca recursos às atividades através dos direcionadores de recursos e, logo após, aloca os custos das atividades aos objetos de custos através dos direcionadores de atividades.

Já a Visão Horizontal, também chamada de visão do processo, apresenta uma análise não financeira das atividades e da sua interdependência, tomando-se medidas de desempenho (descrevem o trabalho realizado e quão bem uma atividade é desenvolvida) para avaliação das atividades e promoção da melhoria contínua dos processos.

Assim, não se mede o valor da atividade somente pelo seu custo, mas também em como ela intervirá no desempenho e eficiência de outra atividade. TURNEY (1991, p.81) referindo-se ao assunto, diz que há uma interdependência das atividades dentro de um processo e que, com isso, o trabalho realizado em cada atividade afeta o desempenho da próxima.

Observa-se que nessa visão, os direcionadores de custos são fatores que apenas indicam as causas dos custos, ou seja, não são quantitativos como os direcionadores de recursos e de atividades da visão vertical.

Essa visão fornece basicamente os mesmos dados medidos na primeira versão do ABC com a diferença de que agora é identificado um direcionador para cada atividade, e é obtido o custo de cada atividade separadamente.

### **2.5.6 Etapas de Implantação do ABC**

Segundo BOISVERT (apud GOULART, 2000), as etapas básicas para a implantação do ABC nas organizações são:

- a) etapa 1 – Definir e mensurar as atividades da empresa através da,
  - descrição das atividades da empresa;
  - definição dos direcionadores de recursos;
  - alocação dos recursos às atividades; e
  - determinação dos centros de custos.
  
- b) etapa 2 – Definir e mensurar os objetos de custos através da,
  - elaboração de uma listagem composta pelos objetos de custos;
  - definição dos direcionadores de custos;
  - alocação das atividades aos objetos de custos através de direcionadores definidos.

BAKER E BITTENCOURT (apud GOULART, 2000) dizem que a aplicação do ABC na área da saúde faz-se em duas grandes fases, quais sejam:

- 1) análise das atividades através da,
  - determinação do escopo da atividade;

- determinação das unidades das atividades;
  - definição das atividades;
  - racionalização das atividades;
  - classificação das atividades em primárias e secundárias;
  - criação de um mapa de atividades;
  - finalização e documentação das atividades.
- 2) análise dos direcionadores de custos através da,
- reunião dos recursos formando grupos de custos;
  - alocação dos grupos de custos aos produtos ou serviços.

Cita GOULART (2000, p.75) que esses dois itens acima podem ser substituídos por: “definição dos direcionadores de recursos para avaliar custos dos recursos em relação às atividades e definição de direcionadores de atividades para avaliar o custo das atividades em relação aos produtos e serviços”.

BRIMSON (1996, p.99), também citado por GOULART (2000) e por TOGNON (1999), expõe que as atividades requerem etapas que devem ser consideradas como um guia pois “o ambiente específico de cada empresa onde a análise de atividades é realizada pode requerer mudanças na abordagem”. As principais etapas citadas por este autor são:

- a) etapas para mapear as atividades, que podem ser subdivididas:
- determinar o escopo de análise de atividades: consiste na definição do problema específico ou do negócio a ser analisado. BRIMSON (1996) cita como exemplo, para ilustrar esse item, uma empresa que enfrenta um concorrente o qual utiliza como estratégia competitiva, o lançamento rápido de produtos. Nesse caso, a empresa pode aplicar a análise de atividades ao processo de lançamento de novos produtos com o objetivo de descobrir as atividades desnecessárias e redundantes. As únicas atividades analisadas seriam aquelas envolvidas com o processo de lançamento de produtos novos;
  - determinar as unidades de análise das atividades: as unidades de atividades podem corresponder às unidades organizacionais ou até mesmo cruzar as fronteiras organizacionais, pois a estrutura organizacional é, muitas vezes, ditada por padrões políticos e pessoais. O organograma e o quadro de

pessoal servem como ponto de partida para assegurar que a estrutura da organização seja totalmente entendida e também para que toda a organização esteja sendo coberta, uma vez que define as unidades de atividades;

- definir as atividades: consiste em listar todas as atividades realizadas por uma unidade de atividades;
- racionalizar as atividades: uma lista de atividades deve ser estruturada de tal maneira que forneça um nível de detalhe suficiente, sem ser excessiva. Para BRIMSON (1996, p.110-111) “quanto mais simplificada a lista de atividades, mais fácil é administrar e influenciar positivamente as decisões do negócio. Uma análise de atividades detalhada invalida muitos dos benefícios de um sistema de contabilidade por atividades. Tais sistemas são complexos e não focalizados em variáveis chaves de decisões. Desta forma, tendem a ser caros e ineficazes. Um sistema excessivamente simples, no entanto, não fornece o nível de detalhe necessário para ser devidamente responsável pelo comportamento do custo da atividade. O grau de simplificação é influenciado até certo ponto pela complexidade do negócio, mas é mais provável que seja afetado pelo tipo da indústria e do cliente”;
- classificar em primária ou secundária: de acordo com BRIMSON (1996, p.113), “uma atividade primária é aquela cuja saída é utilizada fora da unidade organizacional. As atividades utilizadas dentro de um departamento, para apoiar as atividades primárias, são secundárias”. Diz ainda BRIMSON (1996, p.113) que “a classificação das atividades é necessária para apoiar os custos das atividades secundárias às primárias e administrar a proporção entre elas”;
- criar mapas de atividades: identificar a relação entre funções, processos do negócio e atividades. A contabilidade por atividades mapeia as atividades da empresa e descreve a estrutura de custos em termos de consumo de atividades;
- finalizar e documentar as atividades: consiste em reunir uma lista de atividades que apoie as necessidades da análise organizacional, dos processos do negócio e funcional.

b) fases do Sistema ABC, divididas em etapas:

- etapa 1 – seleção de bases de custo através dos passos:
  - determinação do tipo de custo: que pode ser real (valor exato pago), padrão (custo predeterminado baseado em condições normais de eficiência e volume de produção), planejado (derivado dos sistemas de planejamento estratégico e operacional) e de engenharia (calculado através de estudo de engenharia industrial);
  - determinação do horizonte do tipo de custo: na seleção de um período de tempo para os dados de custos deve-se atentar para a estabilidade dos dados, pois os dados normais são muito sensíveis a flutuações de curto prazo e períodos inferiores a um ano, tornam os dados sujeitos a flutuações sazonais. BRIMSON (1996) aconselha que se deve utilizar dados trimestrais ou semestrais e que estes devem ser ajustados continuamente para refletirem as mudanças no ambiente operacional;
  - classificação das atividades em relação ao ciclo de vida: o ciclo de vida começa com a identificação inicial das necessidades do cliente passando pelo planejamento, pesquisa, projeto, desenvolvimento, produção, avaliação, utilização, apoio logístico, obsolescência e baixa. O custo de todas as atividades que compõem o ciclo de vida representa o custo do ciclo de vida do produto.
  
- etapa 2 – rastreamento dos recursos através dos seguintes passos:
  - determinação da fonte de dados que podem ser do razão geral, ou de uma análise detalhada da engenharia industrial, ou ainda, de uma relação estimada entre atividades de um sistema com características físicas e de desempenho similares;
  - agrupamento dos custos contabilizados no razão geral o qual classifica estes custos de acordo com os tipos de gastos. Na escolha do razão geral como fonte de dados dos custos BRIMSON (1996) aconselha que os valores das contas com padrões de comportamento de custos semelhantes sejam resumidos por categoria natural de custos como, por exemplo, o custo de mão-de-obra que compreende salários, encargos e benefícios;

- estabelecimento de uma relação causal através da definição de uma medida de atividade que é comum tanto ao fator de produção quanto à atividade. Por exemplo, a medida de atividade ou base causal do fator de produção “pessoal” é o tempo;
  - rastreamento dos custos relacionados a pessoal que pode ser através do tempo ou da produção física da atividade, a qual só é válida se o esforço para completar cada produção individual for homogêneo. Utiliza-se o tempo gasto pelos funcionários no caso destes trabalharem em várias atividades ou no caso das produções requererem atividades de diferentes esforços. Para rastrear os custos relacionados a pessoal e às atividades, são necessárias informações sobre as atividades realizadas pelo funcionário, os custos relacionados a pessoal por departamento e uma base de relação causal;
  - rastrear todos os demais custos às atividades, observando que nem todos os custos são assim rastreados efetivamente às atividades. “Poucas vezes é possível ou eficiente debitar diretamente 100% dos custos de um departamento às atividades. Como um método empírico, uma empresa deve buscar rastrear diretamente entre 80% e 90% de seus custos às atividades. Os demais custos não rastreáveis são custos gerais do departamento” BRIMSON (1996, p.160).
- etapa 3 – determinação da medida de desempenho da atividade: a relação entre medidas de desempenho é muito estreita, o que faz com que a modificação em uma atividade impacte simultaneamente todos os aspectos das medidas de desempenho. BRIMSON (1996) cita, como exemplo, que uma redução no tempo irá influenciar o custo, a qualidade e a flexibilidade, pois exercerá influência na maneira como a atividade for desempenhada. Não se deve julgar o desempenho de uma atividade por uma única medida devido ao inter-relacionamento existente entre as medidas de desempenho. BRIMSON (1996, p.162) diz que “para otimizar o desempenho de uma empresa como um todo, é necessário levar em consideração o impacto das relações entre as medidas de desempenho”.

- etapa 4 – seleção da medida de atividade que envolve os seguintes passos:
  - determinar as medidas de atividade que são entradas, saídas ou atributos físicos de uma atividade;
  - reunir estatísticas sobre produção/transações que consiste na determinação da frequência da ocorrência da atividade. BRIMSON (1996) salienta que o período de tempo utilizado para as estatísticas de volume da atividade deve corresponder ao mesmo período utilizado na determinação da base de custo;
  - validar a razoabilidade da medida de atividade em caso em que for detectada a falta de homogeneidade na seleção da medida de atividade;
  
- etapa 5 – cálculo do custo por atividade: após ter rastreado o custo à atividade, selecionado uma medida de produção e determinado o volume da medida de atividade, uma empresa pode completar o processo de custeio por atividade.

KAPLAN e COOPER (1998), por sua vez, apresentam quatro etapas para calcular o custo das atividades e dos objetos de custeio no sistema ABC:

- Etapa 1 – desenvolver o dicionário de atividades (identificação das atividades): no desenvolvimento de um sistema ABC, a organização identifica inicialmente as atividades executadas, as quais são descritas por verbos e seus objetos associados: programar produção, transferir materiais, comprar materiais, lançar novos produtos, melhorar produtos já existentes, entre outros. Essa identificação gera um dicionário que permite o relacionamento e a definição de cada atividade executada.
  
- Etapa 2 – determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades (atribuir custo a cada atividade): o sistema ABC desenha um mapa que pode incluir de despesas relativas a recursos a atividades. Para isso, utilizam geradores de custos de recursos que associam os gastos e as despesas, conforme informações geradas pelo sistema financeiro ou contábil da organização, às atividades realizadas. Para KAPLAN e COOPER (1998, p.101),

"os recursos são a base de custo para o modelo. Um recurso compreende um agrupamento isolado e homogêneo de custos existentes que representam uma função semelhante ou, no caso de pessoas, que têm um perfil de trabalho semelhante. A soma de todos os recursos incluídos em um modelo equivale ao custo total de uma organização, dentro de um período de tempo determinado". O sistema financeiro da organização classifica as despesas por códigos; por exemplo, salários, horas extras, materiais indiretos, viagens, telecomunicações, computação, manutenção e depreciação. Nessa etapa, os geradores de custos utilizam as despesas geradas por este sistema para calcular o quanto estão gastando em atividades de compra de materiais e lançamento de produtos novos.

- Etapa 3 – identificar produtos, serviços e clientes da organização (identificar os objetos de custos): Dizem KAPLAN e COOPER (1998) que esta é a etapa mais importante, visto que deve identificar os produtos, serviços e clientes, o que permite tornar as atividades mais eficientes e calcular a adequada remuneração da organização. GOULART (2000, p.84) cita: “Em um hospital, um exemplo de atividade é 'admitir os pacientes', onde o direcionador de custo de segundo estágio para esta atividade é 'o número de pacientes admitidos; os custos totais atribuídos às atividades são divididos pelo número de pacientes admitidos, obtendo-se, assim, um custo de admissão por paciente”.
- Etapa 4 – selecionar geradores de custos da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização (alocar custos das atividades aos objetos de custos). KAPLAN e COOPER (1998, p.109) explicam que “a ligação entre atividades e objetos de custos como produtos, serviços e clientes é feita por meio de geradores de custo da atividade. Um gerador de custo da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade”. Com o objetivo de obter uma taxa ou um índice de direcionador de custo, divide-se o custo total da atividade pelo direcionador de custo. KAPLAN e COOPER (1998), também citados por GOULART, dizem que o custo da atividade é atribuído ao serviço com base no uso daquele direcionador de atividade.

## 2.6 GESTÃO BASEADA EM CUSTEIO POR ATIVIDADES - ABM

A busca pela excelência empresarial, que é característica das Empresas de Classe Mundial (World Class Manufacturing), faz com que se passe a perceber a empresa como sendo um conjunto de atividades que, se executadas de forma eficiente, podem levar à eficácia da gestão. Segundo BRIMSON (1996, p.20):

“Excelência empresarial é a integração eficaz do custo das atividades de todas as unidades de uma empresa para melhorar continuamente a entrega de produtos e serviços que satisfaçam a clientela. A capacidade de alcançar e manter a excelência empresarial requer a melhoria de todas as atividades dentro de uma empresa – não apenas manufatura – incluindo pesquisa, projeto, desenvolvimento, marketing, finanças, produção, embalagem, suporte logístico, recebimento e expedição”.

Logo, o sucesso empresarial pode ser resumido no eficaz gerenciamento das atividades desenvolvidas pela empresa na busca de bem administrar seus resultados.

Com esse novo enfoque na gestão das empresas, nasceu um novo sistema de gerenciamento das atividades – o ABM – Activity Based Management, cuja principal ferramenta é o ABC – Custeio Baseado em Atividades. Quanto à relação entre o ABM e o ABC, CHING (1997, p.57) diz que “enquanto o ABC é o processo técnico ou a mecânica para levantamento das atividades, rastreamento dos custos para as atividades e condução dessas atividades para produtos, clientes; o ABM é um processo que utiliza as informações geradas pelo ABC para gerenciar uma empresa ou um negócio”.

O autor complementa dizendo: “... um banco de dados (data base) de atividades é a espinha dorsal, ou a base (fundamentos) do ABM”.

“A gestão baseada em atividades (ABM) é uma vasta disciplina que focaliza a administração das atividades como forma de maximizar o valor recebido pelo cliente e o lucro alcançado através dessa adição de valor. Tem o sistema de custeio baseado em atividade (ABC) como principal fonte de informação” (PLAYER et al., 1997, p.3).

PLAYER et al. (1997, p.4) ressaltam os benefícios normalmente advindos do ABM:

“identificação dos custos redundantes; análise do valor agregado e dos custos que não agregam valor; quantificação do custo de qualidade por elemento; identificação de atividades focalizadas no cliente; análise do custos de complexidade; identificação dos custos de processo e apoio à análise de processo; mensuração do impacto de iniciativas para a aplicação de reengenharia; melhor compreensão dos geradores de custos; avaliação dos investimentos em flexibilidade no processo produtivo; orçamento baseado em atividade”.

CHING (1995) apresenta os seguintes princípios do ABM:

- a) os custos não ocorrem espontaneamente, pelo contrário, são causados;
- b) gerenciamento das atividades e não dos recursos e custos, como ocorre nos métodos tradicionais de custeio;
- c) o foco deve estar nos fatores geradores de custos, ou seja, aquilo que origina a demanda de consumo de recursos. Nesse sentido, ações devem ser tomadas para a redução ou até mesmo a eliminação desses fatores geradores de custos, visto que a consequência direta será a redução de custos;
- d) as atividades devem ser direcionadas para os clientes, ou seja, não devem ser realizadas para consumo interno da própria organização. CHING (p.58) diz que “devemos estar constantemente nos questionando se o cliente pagaria por esta atividade que estamos realizando”;
- e) diminuição das atividades dentro dos processos, de modo a atender a três requisitos básicos: agilidade (reduzir o tempo do ciclo operacional), menor custo e mais qualidade;
- f) centralização do foco na redução ou eliminação das atividades que não agregam valor às atividades, desnecessárias, duplicadas, retrabalhadas;
- g) melhoria das atividades continuamente, dentro do enfoque de melhoria contínua;
- h) execução das atividades de forma correta (fazer certo da primeira vez);
- i) execução da atividade *correta* e não a atividade do *jeito certo*.

COSTA (1999, p.30) apresenta as seguintes vantagens:

“A ABM preconiza que sejam identificadas todas as atividades desempenhadas na empresa, e seja analisada a dinâmica dos custos. Integrada aos objetivos estratégicos da empresa, permite analisar os processos, identificar oportunidades de melhoria, fixar prioridades para ações e prever os resultados destas ações. A implantação da ABM proporciona a identificação de atividades não relevantes e daquelas que não agregam valor perante o cliente. Em um novo conceito de administração gera informações *a priori*, orientando os gerentes para decisões futuras e não para controle das operações passadas”.

### **2.6.1 Custeio/Gerenciamento Baseado em Atividades - ABC/ABM**

CHING (1997, p.57) cita que “enquanto o ABC é o processo técnico para o levantamento das atividades, rastreamento dos custos para as atividades e condução dessas atividades para os produtos clientes; o ABM (Activity Based Management) é um processo que utiliza as informações geradas pelo ABC para gerenciar uma empresa ou um negócio”. Por outro lado, comumente utiliza-se a sigla ABC para designar tanto o custeio das atividades quanto o gerenciamento das mesmas.

Para PLAYER et al. (1997, p.3) “a ABM é uma vasta disciplina que focaliza a administração das atividades como forma de maximizar o valor recebido pelo cliente e o lucro alcançado através dessa adição de valor. Tem o sistema de custeio baseado em atividades (ABC) como principal fonte de informação”. Diversos autores são unânimes com respeito aos principais benefícios da ABM: identificação dos custos redundantes, melhor compreensão dos geradores de custos e identificação das atividades focalizadas no cliente.

SHANK e GOVINDARAJAN (1995) defendem a idéia de que o ABC não deve ser usado isoladamente, ou seja, deve estar sempre envolvido na Gestão Baseada em Atividades. A implantação da Gestão Baseada em Atividades envolve, entre outras ferramentas, a elaboração e implantação de um Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) que fornecerá informações, com focos nos custos para a efetiva gestão das atividades.

As etapas básicas para a implantação da Gestão Baseada em Atividades tanto em uma organização hospitalar, quanto em outros tipos de organizações são:

a) análise dos cenários internos e externos à organização: no ambiente interno é imprescindível a análise da organização levando em consideração sua missão, as estratégias, os desejos e necessidades dos clientes, os mercados focalizados, as políticas de recursos humanos e o ambiente organizacional. Deve-se também estudar as áreas nas quais acredita-se haver mais falhas e desperdícios, ou seja, identificar as atividades que não agregam valor no processo.

Em relação ao ambiente externo, PORTER (1986) diz que cada empresa tem regras de concorrência específicas e terá mais chances de obter uma vantagem competitiva aquela que souber revertê-las a seu favor. Essas regras estão englobadas em cinco forças competitivas: entrantes potenciais (entrada de novos concorrentes), compradores (poder de negociação), substitutos (ameaça de produtos ou serviços substitutos), fornecedores (poder de negociação), e a concorrência (rivalidade entre as empresas existentes);

b) planejamento do Sistema ABC: antes da implementação do ABC, é muito importante considerar a fase do planejamento. Muitos sistemas falham devido à pouca importância que se dá ao planejamento, embora este seja o grande responsável pela definição dos propósitos do projeto. COSTA (1999, p.55) defende que o planejamento pode responder às seguintes questões:

“Quais os objetivos do projeto?; Quais problemas que se quer resolver com a sua implantação?; Quais são os usuários do sistema e qual o nível de informação adequada a estes usuários?; Que decisões serão tomadas baseadas nas informações geradas pelo sistema ABC?; Pensa-se em apenas conhecer melhor os custos de processos e de objetos de custos ou pretende-se também promover o aperfeiçoamento dos processos?”;

c) desenvolvimento do Sistema ABC: após as fases anteriores passa-se à fase do desenvolvimento do Sistema ABC através de duas etapas:

- visão vertical: atribui-se custos aos processos e objetos de custos;
- visão horizontal: análise qualitativa dos processos.

Para a execução dessas duas etapas, é preciso estabelecer uma visualização completa e a conseqüente compreensão das atividades executadas em um processo. Isso se dá através do mapeamento dos processos.

d) mapeamento dos processos: a partir do mapeamento dos processos é possível conhecer as atividades que vão ser gerenciadas, ou seja, é possível conhecer com detalhes os processos que serão analisados e custeados.

Diz GOULART (2000, p.94) que o mapeamento “é parte essencial para o cálculo do custo do ABC pois ajuda os gerentes a compreenderem a relação entre as atividades por meio do retrato gráfico dessas relações”.

Os fluxogramas são uma representação gráfica do processo que possibilitam a visualização completa e a conseqüente compreensão das atividades executadas em um processo e também a inter-relação entre elas e entre os processos;

e) custeio dos processos e dos objetos de custos: obtém-se o custo dos processos através da alocação dos recursos consumidos pelas atividades. Em primeiro lugar, faz-se a identificação e medição dos recursos consumidos nos processos, passa-se à identificação e medição dos direcionadores de recursos e, por fim, faz-se o cálculo dos custos das atividades e dos processos. Logo após, obtém-se o custo dos objetos através do consumo das atividades pelos mesmos. Nesse caso, em primeiro lugar, faz-se a identificação e medição dos direcionadores de atividades para em seguida proceder ao cálculo do custo dos objetos de custo;

f) análise da qualidade do processo: o que interessa nessa etapa é a indicação do que provoca o custo das atividades e de que maneira pode-se melhorar o desempenho dessas atividades. BRIMSON (1996, p.162) diz que:

“Para otimizar o desempenho em uma empresa como um todo é necessário levar em consideração o impacto das relações entre as medidas de desempenho. Considerando o custo, um método de reduzi-lo é aumentar a produção, usando a mesma quantidade de recursos. Caso esta meta seja atingida com perda de qualidade, a redução de custo alcançada em um departamento é anulada por atividades adicionais para corrigir o problema nos departamentos seguintes. O desempenho total da empresa é diminuído”;

g) análise das informações do Sistema ABC: para se obter um melhor desempenho das atividades, deve-se proceder a análise das atividades eliminando as que não agregam valor ao produto ou serviço, dando mais importância àquelas mais relevantes

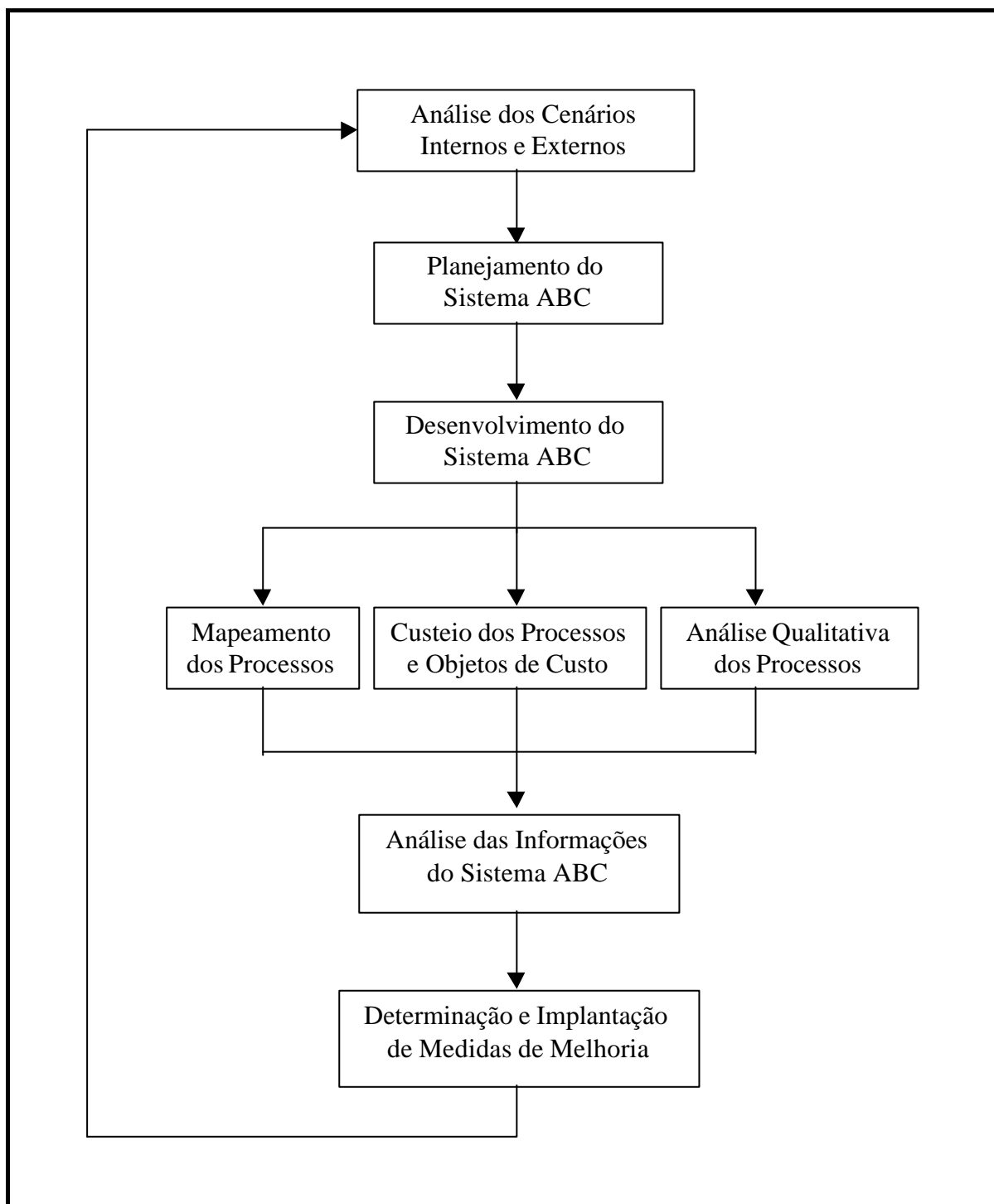
da organização e evitando os retrabalhos. É necessário também observar os fatores que provocam os custos, ou seja, observar os direcionadores de custos. Através da compreensão e do gerenciamento destes direcionadores, é possível reduzir e excluir perdas e desperdícios e, com isso, reduz-se o custo das atividades.

h) determinação de medidas de melhoria: de acordo com COSTA (1999, p.67):

“O custeio de processos e de objetos de custo, a análise das atividades, a medição do desempenho dos processos e a identificação dos fatores que provocam custos são apenas ferramentas para se visualizar uma situação. Deve-se sempre ter em mente que a mera coleta e análise de informações será inútil se não existirem decisões e ações baseadas nestas informações. A melhoria do desempenho dos processos só ocorrerá se medidas forem implementadas no sentido de reduzir os fatores que provocam custos”.

Após a determinação de quais medidas devem ser implantadas, deve-se elaborar um plano de trabalho, delineando-se qual a seqüência da implantação, quem será o responsável por cada etapa, quais os recursos destinados e quais as medidas para diminuição das resistências humanas;

i) avaliação de medidas de melhoria: a avaliação das últimas medidas implantadas indica novas necessidades e possibilidades de aperfeiçoamento dos processos e do desempenho da empresa. Com isso, observa-se que se dá um processo contínuo, processo este demonstrado na figura 8:

**Figura 8** – Etapas básicas para implantação da ABM

**Fonte:** Adaptada de Costa (1999)

É importante observar que durante a implantação do sistema ABC, assim como na implantação de outras ferramentas gerenciais, podem surgir, dentre outras dificuldades, resistências humanas, tanto por parte da alta administração, quanto por parte dos demais funcionários. É vital que a alta administração demonstre, desde o início, um compromisso

claro com o projeto (sistema ABC). É vital também o apoio e o envolvimento dos funcionários para o funcionamento do sistema. Para isso, medidas como conscientização, aprendizado, treinamento e esclarecimento (a respeito do sistema ABC) podem diminuir estas resistências humanas, visto ser um sistema complexo, de alto custo para a sua implantação.

Outra questão importante a ser considerada diz respeito à existência da arbitrariedade no custeio dos objetos de custo. Sempre existem atividades como, por exemplo, a limpeza e a manutenção de instalações, que não se associam a nenhum objeto de custo. KENNEDY (apud COSTA, 1996, p.23) referindo-se ao assunto diz que “a alocação destes custos aos produtos permanece arbitrária mesmo com o ABC”.

## **2.6.2 Exemplos de Empresas que Utilizam o ABM/ABC**

Mesmo com todo o histórico, citado anteriormente (item 2.6.1), só recentemente este método – ABM/ABC - ganhou ampla divulgação e vem sendo utilizado por crescente número de empresas em todo o mundo.

PLAYER et al. (1997, p.XV) relata que "a partir da experiência de implantação em várias empresas de diferentes portes e segmentos de atuação, o método de custo ABC (Activity Based Costing) e a técnica de Gerenciamento Baseado em Atividade, conhecida como ABM (Activity Based Management) têm se revelado como ótimos instrumentos gerenciais cobrindo muitas deficiências dos sistemas tradicionais de custeio".

Na seqüência, são apresentadas, resumidamente, algumas experiências e lições sobre o ABM/ABC praticadas em empresas de diferentes segmentos (inclusive organizações de saúde), tendo como traço comum a necessidade de obter um melhor posicionamento no ambiente competitivo.

– **Organização Norte Americana de Distribuição da Hewlett-Packard em Santa Clara – Califórnia:** líder mundial na fabricação de PCs, sistemas de computador, impressoras, scanners e estações de trabalho, a Hewlett-Packard decidiu usar o ABC para entender quais custos contribuem para a rentabilidade dos produtos e clientes.

– **Hoffmann-La Roche** em Nutley – Nova Jersey: como vários fabricantes de medicamentos, a Hoffmann-La Roche buscava novas oportunidades para reduzir os custos, mantendo elevados padrões de qualidade. Sua maior necessidade era a de implementar um processo que permitisse à companhia identificar inicialmente áreas críticas para a melhoria e então medir com precisão quais benefícios seriam gerados por tais melhorias. A companhia identificou o ABM como sendo o processo adequado para impactar e promover a melhoria contínua dos resultados.

– **Johnson & Johnson Medical** em Arlington – Texas: especializada em produtos médicos, farmacêuticos e de cuidados pessoais, a Johnson & Johnson fornece, a empresas da área de saúde, luvas cirúrgicas, produtos para curativos, produtos para acesso vascular, agentes coagulantes e agentes desinfetantes. A companhia começou a utilizar o ABM, pois enfrentava fortes pressões da concorrência em diversas frentes, incluindo a queda na participação do mercado e a erosão das margens de lucro. A Johnson & Johnson percebeu que precisava ir além de seus tradicionais programas de manutenção de custo para reduzir custos e despesas gerais, logo decidiu-se a implementar o ABC e o ABM para que essas metas fossem alcançadas.

– **Current** em Colorado Springs – Colorado: companhia especializada em impressão e comercialização de artigos de papel tais como cartões de felicitações, calendários, materiais educacionais, cheques bancários e outros. Começou a fazer uso do ABC em 1991 com o objetivo de obter informações mais precisas para a tomada de decisões. O ABC foi implantado para refletir melhor os custos de produção, identificando as características dos produtos que geram atividades e custos. A Current também estava interessada em ver os custos dos produtos de forma mais abrangente, por meio do exame e da agregação de todos os custos exigidos para criar e oferecer os produtos e serviços aos clientes.

– **Bliss & Laughlin Industries** em Harvey – Illinois: essa companhia siderúrgica decidiu usar o ABC com o objetivo de gerar uma nova visão estratégica de custos, abrangendo clientes, produtos e processo de manufatura. Usou o ABC como suporte para quantificar áreas problemáticas e identificar oportunidades de melhoria.

– **American Express Travel – Related Services** em Nova York – Nova York: responsável principalmente pelo cartão American Express e pelo processamento de transações de viagem, decidiu-se por implantar o ABC, no início da década de 1990, com o objetivo de fornecer serviços financeiros de classe mundial a um custo mais baixo com redução de tempo e melhoria da qualidade, melhorar a rentabilidade de negócios no que fosse possível e atingir uma redução de 80 a 120 milhões de dólares nas despesas gerais.

– **Providence Portland Hospital Medical Center** em Portland – EUA: reconhecido como número um dos cem milhares de hospitais americanos, possui 483 leitos privados e é um hospital comunitário de ensino e sem fins lucrativos. Com o objetivo de reduzir drasticamente o problema de receitas ilegíveis que a farmácia recebia diariamente, um grupo de melhoramentos propôs que o Providence Portland Medical Center deveria funcionar com aparelhos scan fax na farmácia e nas unidades de enfermagem, através de um sistema de locação de aparelhos. O scan fax podia copiar receitas escritas pelo médico com qualidade igual a do documento original, sendo o preço de cada aparelho algo em torno de U\$ 5.000,00 dólares e, para ser instalado em todas as unidades de enfermagem e na farmácia, o custo seria de mais de U\$ 100.000,00 dólares, ou seja, dez vezes mais do que o custo de um aparelho instalado. Por outro lado, o grupo sabia que o Conselho de Qualidade do hospital estava aumentando a pressão para diminuir os custos com os cuidados de saúde sem comprometer o melhoramento da qualidade. O grupo, então, buscou outras idéias de melhoramento, adiando uma recomendação formal sobre os scan faxes, até que os dados de custos fossem avaliados. Optou-se assim por utilizarem um dos mais tradicionais métodos de processo de melhoramento.

Mapearam o fluxo do processo, e empregados supervisionados identificaram três objetivos: redução do tempo de rotatividade (da prescrição da receita até o recebimento do medicamento na unidade de enfermagem); melhora na comunicação (necessidades de informações essenciais sobre os medicamentos) e aumento da satisfação dos empregados. O método tradicional apresentava, porém, que apenas 28% das rotinas de medicação chegaram nas unidades de enfermagem dentro do tempo padrão estabelecido (1 hora); em 20% das receitas faltavam informações essenciais sobre o medicamento e os empregados demonstravam-se muito insatisfeitos com as características do processo.

Decidiu-se então pela implantação do ABC no processo de medicação. Para a coleta de dados, o grupo necessitou desenhar um modelo ABC que pudesse ajudá-los nos

seguintes termos: identificar as atividades afins de medicação que poderiam ter os custos reduzidos através do processo de melhoramentos; colocar valores financeiros em seus processos de melhoramento; configurar o impacto sobre o custo do paciente-dia; informar os apoiadores sobre os benefícios esperados do processo de melhoramentos e ter certeza de que os recursos destinados foram empregados como planejado.

Com a implantação do ABC, observou-se que o grupo não poderia ter proposto que o hospital funcionasse com aparelhos scan fax na farmácia e nas unidades de enfermagem, através de um sistema de locação de aparelhos, poderia apenas substituí-los quando necessário por modelos novos. Este processo permitiu ao Providence Portland Hospital economizar mais de U\$ 1,5 milhões de dólares por ano em atividades de medicação.

– **MidPeninsula HomeCare and Hospice** em Silicon Valley – Califórnia: formada em 1986 pela junção de dois hospitais, o Sequoia Hospital District e o El Camino Hospital District com o objetivo de fornecer serviços e suporte a pacientes e famílias que necessitem de serviços e cuidados de saúde em casa. Fornece cuidados de saúde em enfermagem, reabilitação, assistência social e serviços de hospício para pessoas residentes no Silicon Valley da Califórnia e cidades circunvizinhas. Esse mecanismo de atendimento (nas próprias residências) tinha o objetivo de pressionar para baixo os elevados custos com a contaminação de acompanhantes bem como fornecer serviços de qualidade.

O sistema ABC começou a ser implantado logo no início da junção dos dois hospitais. O diretor executivo, John Hart, convenceu seus gerentes de que o sistema poderia ajudar-lhes a obter respostas para questões estratégicas críticas, como também facilitar o processo de melhoramento dos serviços oferecidos.

Inicialmente um projeto piloto foi estruturado e iniciado, fazendo gerar imediatamente informações de custos necessários para um determinado segmento de serviços. Essas informações foram utilizadas, propriamente, para propostas de preços e contratos, como também, para melhorar a eficiência. Simultaneamente, um plano foi desenvolvido para obter treinamento adicional sobre os métodos ABC, coleta ou geração de dados, compra de software, constructos do modelo, gerenciamento tanto da lista de informações como da utilização do modelo ABC na empresa.

Na elaboração do modelo ABC, a MidPeninsula utilizou uma abordagem com reuniões de grupos de trabalho para explorar e identificar atividades e aprender sobre o

direcionamento e atributos dessas atividades. Foram tomados cuidados para que o modelo elaborado não fosse tão complexo a ponto de desencorajar os membros dos grupos.

Não foi ainda avaliado o resultado final do projeto piloto, mas Hart diz que os resultados positivos têm ocorrido sempre. Durante as entrevistas utilizadas com o pessoal que atua diretamente no processo, constatou-se que áreas de ineficiência e altos custos foram extinguidos ou chamadas a terem mais cuidado.

Segundo Denise Altmore, gerente do serviço de reabilitação “o modelo ABC tornou-se rapidamente claro, foi uma dinâmica muito boa e o processo fluiu tanto que pegou todo o jargão místico da contabilidade e fez com que ele funcionasse. Este modelo nos fornecerá uma visão panorâmica melhor dos nossos processos, realçando inclusive o processo de tomada de decisões e permitindo que sejamos pro-ativos”.

Já John Hart, contente com os resultados positivos disse: “acreditem-me, nós não estamos esperando os resultados do projeto piloto para começar a tocar o Modelo ABC na empresa”.

– **Baintree Hospital** em Boston – Estados Unidos da América – neste hospital de reabilitação aplicou-se o ABC nos serviços de enfermagem devido ao fato de representarem 50% do *overhead* do paciente. Com o ABC, obtiveram-se informações operacionais valiosas para a administração dos serviços de enfermagem e dados de custos para o sistema de reembolso dos serviços prestados. Com o melhor entendimento do processo de consumo dos custos, o hospital é reembolsado pelos serviços realmente prestados, havendo um sentimento de equidade.

Atualmente, em decorrência da competitividade global, o ABM/ABC vem despertando grande interesse junto às empresas brasileiras. Aliás, esta é a primeira vez que uma técnica de custeamento conseguiu, logo após a sua criação, despertar um grande interesse nos Contadores Gerenciais Brasileiros.

Muitas empresas brasileiras têm adotado e/ou implementado esta ferramenta. Algumas delas são:

– **Acesita Cia Aços Especiais Itabira** em Timóteo – Minas Gerais: empresa siderúrgica que implementou o ABM e o ABC com o objetivo de conhecer qual era o custo real de cada um dos 5 mil diferentes produtos e apontar soluções sobre como elevar a rentabilidade desta variada linha de produtos. Tinha também outro grande objetivo que

era o de buscar a melhoria dos controles existentes, uma vez que o sistema em vigor podia ser considerado eficiente apenas para determinadas necessidades;

– **Sifco S.A.** em Jundiaí – São Paulo: empresa do setor de autopeças que tem atividades de forjaria e usinagem, resolveu implantar o ABM com o objetivo de negociar peças junto aos clientes, bem como definir previamente, através de simulações precisas, se valeria a pena ou não arcar com investimentos para se produzir um novo produto cujo preço já foi definido pelo cliente;

– **Hospital João XXIII** em Belo Horizonte – Minas Gerais: reconhecido como maior hospital geral de Belo Horizonte, possui 2.270 funcionários que realizam cerca de 360 atendimentos ambulatoriais por dia e cerca de 700 internações por mês. Seu sistema de custos - sistema ABC – foi desenvolvido por uma equipe de três professores do departamento de Ciências Administrativas da UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais. Vem sendo utilizado como suporte decisório, auxiliando no planejamento e controle de materiais, verificação do nível de recursos humanos (principalmente em relação à necessidade de treinamento e qualificação) e equipamentos (má localização e sub-utilização dos mesmos).

### 2.6.3 ABC para Hospitais

O ABC tem sido aplicado, principalmente, em empresas de manufatura, mas é também uma ferramenta gerencial valiosa para as empresas de serviços. Segundo LIMA (1997), em organizações hospitalares, o ABC pode trazer as seguintes vantagens, dentre outras:

- a) fornecimento de informações de custos mais exatas que representem a realidade;
- b) demonstração de vantagens em se produzir todos os serviços no próprio hospital ou optar pela terceirização;
- c) estudo de tendências e comparação de custos por diagnóstico, por atendimento médico ou por pacientes de diferentes planos de saúde.

Ao falar sobre o sistema ABC, relacionado ao gerenciamento de uma instituição de saúde, CHING (1997, p.84) afirma que “assim como ocorre em todos os segmentos de negócios, quer se trate de produção de bens ou de serviços, também a área hospitalar pode se utilizar dos conceitos do custeio baseado em atividade”.

LIMA (1997, p.77) concorda com o acima exposto e diz que “para beneficiar-se do ABC, os hospitais devem remodelar seus sistemas de custos para fornecer informações de custos relevantes. As pessoas envolvidas com o sistema de custos gerencial devem ser capazes de ir além dos custos médios para estudar os fatores básicos que afetam os custos hospitalares e as forças que controlam esses fatores”.

Esse autor defende a idéia de que o ABC, além de ser mais preciso na identificação de quais os tratamentos são mais dispendiosos, também determina quais contratos, médicos ou grupos de pacientes são mais lucrativos. A utilização desse sistema fornece aos administradores financeiros dos hospitais os dados necessários para tomada de decisões otimizadas que levem em conta a alocação de recursos e a contenção de custos, assegurando, assim, a viabilidade financeira a longo prazo de suas organizações. Também auxilia os executivos a evitar contratos que possam ser deficitários, fazer propostas com planos de saúde, obter informações mais precisas na tomada de decisões, melhorando a alocação dos recursos, lucratividade de contratos, contenção de custos e direcionamento de incentivos aos tratamentos alternativos.

Segundo BAKER (apud GOULART, 2000), as organizações de saúde se utilizam do ABC devido às diversidades dos serviços oferecidos e também por proporcionar a transição do *payer mix*, que significa mudanças nos métodos de reembolso, forçando o provedor a não perder de vistas os seus custos, saber a origem deles e medi-los.

### **3 OS SISTEMAS DE CUSTOS DE INSTITUIÇÕES HOSPITALARES DAS CIDADES DE FLORIANÓPOLIS – SC E MARINGÁ - PR**

#### **3.1 – CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DA AMOSTRA**

A seleção dos hospitais para esta pesquisa obedecem aos seguintes critérios:

- a) os estabelecimentos de saúde que estão enquadrados no conceito básico de hospital, citado no capítulo 2. Logo, não se incluirão aqui os estabelecimentos de saúde que não possuam leitos e instalações apropriadas para a prestação de serviços médicos em regime de internação;
- b) estabelecimentos de saúde localizados no município de Florianópolis, no estado de Santa Catarina e no município de Maringá, no estado do Paraná, desde que satisfaçam as condições do item anterior;
- c) os estabelecimentos de saúde que atuem em várias especialidades, ou melhor, os chamados “hospitais gerais” (estabelecimentos destinados a prestar assistência de saúde nas quatro especialidades básicas - clínica médica, vínica cirúrgica, obstétrica e pediátrica - independentemente de contar ou não com profissionais para essas especialidades). Com isso, presume-se serem selecionados grandes hospitais com estruturas organizacionais complexas, cujas necessidades de organização do sistema de custos sejam imprescindíveis.

#### **3.2 MÉTODO DE COLETA DE DADOS**

Os dados foram obtidos através de entrevista com pessoas envolvidas na administração.

Optou-se pela entrevista visto que esse instrumento propicia maior probabilidade para alcançar os objetivos aos quais a pesquisa se propõe, bem como garante uma efetiva participação das instituições hospitalares e um maior índice de respostas, já que esse método propicia o contato direto entre o pesquisador e o entrevistado.

De acordo com os critérios estabelecidos no item anterior, foram selecionados 7 hospitais do Município de Florianópolis – SC e 3 hospitais do Município de Maringá – PR.

O questionário foi estruturado em seis partes. As questões foram elaboradas de modo que a maioria das respostas se fizessem por simples escolha entre as opções apresentadas sendo que em algumas houve a necessidade dissertação.

Na primeira parte – CARACTERÍSTICAS GERAIS DO HOSPITAL – procurou-se coletar informações para situar a entidade em relação às demais do gênero. Para isso, foram elaboradas questões sobre a data de início das atividades, o tipo de unidade hospitalar, setor a que pertence, objetivo, quantidade de leitos, quantidade de empregados, fonte de recursos e constituição da administração.

A segunda parte – SISTEMA CONTÁBIL – visou, fundamentalmente, obter dados do sistema de custos. O enfoque das questões dirigiu-se para a descrição do sistema de custos implantado, seus propósitos, suas regras, conhecimento (modelo) que serviu de suporte para o seu estabelecimento e problemas surgidos quando de sua implantação.

A terceira parte do questionário – CRITÉRIOS E PROCEDIMENTOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS – procurou captar informações quanto à apropriação dos custos indiretos aos departamentos e a forma de determinar o custo paciente-dia.

Com o objetivo de verificar a importância atribuída ao sistema por ele geradas, a quarta parte – RELATÓRIOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS – procurou obter informações sobre os tipos de relatórios elaborados, seus usuários e o posicionamento da administração em relação a esses relatórios.

A seção seguinte – CONTROLE DE CUSTOS – objetivou principalmente o relato do sistema implantado com vistas ao controle e à política de redução de custos.

A sexta parte – CUSTOS PARA DECISÕES – abordou um dos aspectos mais importantes do sistema de custos: a sua utilização como base das principais decisões tomadas pela administração quanto à fixação dos preços dos serviços e também em relação à contratação de serviços de terceiros. Também nesta seção procurou-se tomar conhecimento sobre as variações de receitas e de resultados ocorridas nos períodos.

Por fim, a sétima parte – SISTEMA ABC – teve como propósito principal descobrir se os dirigentes hospitalares conhecem ou já ouviram falar sobre esta metodologia de determinação de custos baseada nas atividades que compõem os procedimentos médicos. O enfoque das questões dirigiu-se para obter respostas quanto à existência de distorções no custeio dos produtos/serviços, à presença de atividades que não agregam valor aos produtos/serviços e, principalmente, ao conhecimento das vantagens que o Sistema ABC pode trazer à organização hospitalar.

Encontra-se no anexo 1 a cópia do referido questionário (adaptado de ALMEIDA, 1987) aplicado nos hospitais.

### **3.3 - RESULTADOS OBTIDOS**

Apresentam-se a seguir os resultados obtidos que possibilitaram a identificação do tipo de sistema de custos implantado, seus mecanismos e utilização nos hospitais selecionados.

Para o cumprimento da primeira parte do questionário (parte final da primeira folha do questionário), que assegurou a não identificação das respostas individuais, os hospitais pesquisados serão referidos por códigos alfabéticos – A a G – e suas características serão discriminadas sem especificação, exceto quanto ao setor a que pertencem.

#### **3.3.1 Hospital “A”**

##### **3.3.1.1 Características Gerais:**

Inaugurado em 05 de maio de 1980, com sede na cidade de Florianópolis – SC, o hospital “A” é um órgão suplementar da Universidade Federal Santa Catarina – UFSC – e está subordinado diretamente ao Reitor. As fontes mantenedoras do hospital são: Ministério da Educação e Cultura – MEC que arca com a folha de pagamento de professores e servidores selecionados através de concurso público; Ministério da Saúde, através do Sistema Único de Saúde – SUS.

O número de leitos do hospital é 332 e seu quadro de pessoal é de 1635 funcionários permanentes e bolsistas, contratados através de uma fundação (FAPEU), não incluídos aqui os terceiros. Não tem finalidade lucrativa e as fontes de recursos para a sua manutenção são provenientes do SUS.

O comando da empresa não é exercido por uma administração profissionalizada, mas sim pelos próprios médicos.

O atendimento feito no hospital abrange praticamente todas as especialidades em todos os níveis de complexidade: clínica médica, cirúrgica, pediátrica, ortopédica,

anestesia e cirurgia vascular, sendo que os serviços mais procurados são o de ambulatório e o de emergência.

### **3.3.1.2 Sistema Contábil**

O sistema contábil do hospital é integrado ao sistema orçamentário, visto que obedece aos procedimentos da contabilidade pública.

O atual sistema de contabilidade de custos – Sistema por Centro de Custos – foi implantado em meados de 1986 por iniciativa do MEC/SESU (Secretaria de Educação e Cultura).

Segundo o entrevistado, já existiu outro sistema de custos com o qual eram apurados somente os custos diretos através de planilhas manuais, o que atualmente não se justifica, pois a utilização de planilhas eletrônicas facilita o processo e cálculo, além disso faz com que todo o procedimento da determinação dos custos se transforme numa atividade menos laboriosa e cansativa. A grande vantagem do uso de meios de informática é o de permitir que os funcionários possam dedicar mais tempo na análise dos resultados obtidos assim como disponibilizar os relatórios no momento oportuno.

O Sistema por Centros de Custos foi implantado com o objetivo de fornecer dados para tomada de decisão gerencial em nível local, possibilitando a comparação e o acompanhamento dos custos no âmbito do MEC/SESU.

Participaram, na implantação do sistema, o departamento de contabilidade e o de custos e, segundo o entrevistado, foram desenvolvidos cursos, treinamentos, consultorias e articulações entre as instituições. Pelo depoimento do entrevistado, algumas ações foram tomadas no sentido de viabilizar o SAC (Sistema de Apuração de Custos) no hospital, os quais sejam:

- a) sensibilização da comunidade hospitalar, através de reuniões, seminários, e visitas;
- b) cursos e treinamentos;
- c) aquisição de equipamentos;
- d) desenvolvimento e aquisição de software;
- e) construção de documentos e planilhas;
- f) articulação com a SESU/MEC e outras instituições envolvidas no processo.

O método utilizado é o de custeio por absorção, haja vista todos os custos do hospital, que contribuem para o restabelecimento do paciente, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos e até mesmo os administrativos, serem alocados aos centros de custos. A estrutura atual dos centros de custos deste hospital segue uma hierarquia dentro do sistema RKW.

De acordo com o entrevistado, “o agrupamento dos centros de custos deve ser organizado respeitando-se a variedade de atividades que diferem entre si quanto aos objetivos, pois enquanto algumas atividades estão voltadas à assistência direta ao paciente, outras cumprem o papel de auxiliares no processo de atendimento e outras ainda são colocadas de maneira a permitir a infra estrutura básica para tais atendimentos. Os centros de custos devem seguir uma certa hierarquia, de forma que dê prioridade de rateio aos centros de custos prestadores de serviço de maior significação econômica”.

O rateio de custos entre os centros é processado neste hospital pelo método de redução escalar (RKW). Segundo o entrevistado, caracteriza-se pelo fato do volume de atividades produtivas de cada centro de custo poder ser medido por uma unidade que defina toda a produção que passa pelo centro de custo, por mais diversificado que possa ser. A esta unidade, denominamos “Unidade de Mensuração” ou “Unidade de Mensuração Ponderada” no caso da diversificação da produção não permitir uma classificação homogênea, o que torna necessária a atribuição de um fator de ponderação para cada produto ou serviço hospitalar produzido.

Ainda segundo o entrevistado, “este método permite que cada centro transfira, por rateio, seu custo total a todos os centros de custos que tenham prestado serviços, que lhe sucedam no plano hierarquizado de centros de custo (o que chamamos de 'efeito cascata'). Permite, assim, a transferência de custo também entre centros de custo do mesmo grupo. Em contrapartida, exige um rigor na hierarquização dos centros alocados em cada um dos grupos, de forma que, no processo de interação de troca dos serviços, tenha prioridade no rateio de seus custos para os demais, aqueles cujos serviços prestados tenham maior relevância econômica do que os recebidos. Por esse método, os centros de custo que já foram rateados, não receberão rateios dos demais centros, evitando-se, assim, a formação de resíduos de custo não apropriáveis aos produtos”.

### **3.3.1.3 Critérios e Procedimentos da Contabilidade de Custos**

O sistema atual faz a separação entre custos fixos e variáveis para a realização da Análise Custo-Volume-Lucro.

Essa técnica foi institucionalizada neste hospital devido à necessidade de se conhecer e acompanhar melhor o desempenho das unidades produtoras de serviço, objetivando maior eficiência e eficácia. É feita uma análise técnica que permite conhecer os inter-relacionamentos entre as variáveis receita, custos, despesas, volume e nível de atividade e a influência destas na obtenção do lucro.

Como nas instituições públicas não é visado o lucro mas sim o superávit, a mesma foi batizada de Análise de Custo-Volume-Superávit.

O entrevistado declarou que o hospital está estruturado em centros de responsabilidade e que os custos são rateados através de bases específicas (os custos administrativos são rateados para a administração, para os básicos, para os auxiliares, para os finais, e assim por diante).

### **3.3.1.4 Relatórios da Contabilidade de Custos**

Os relatórios de custos são basicamente de resumo dos custos e de confronto dos custos de cada centro de custos.

A periodicidade da elaboração desses relatórios é mensal sendo que todas as gerências os recebem. Segundo o entrevistado, os relatórios são analisados pela administração (análise da evolução dos custos, análise dos centros de custos, e análise dos custos totais), porém essas análises não são utilizadas para tomada de decisão gerencial.

### **3.3.1.5 Controle de Custos**

O hospital possui um sistema orçamentário formal, pois, vinculado ao setor público, o mesmo é obrigatório para atender às regras de contabilidade pública.

O orçamento é elaborado por uma única pessoa – o diretor geral – que faz a distribuição dos recursos financeiros aos centros e a área de custos não tem participação na sua elaboração.

Desse modo, considerando que o orçamento não é feito segundo a estrutura do sistema de custos, não se pode comparar os custos efetivos com os orçados e assim usá-los, nesse aspecto, para fins de controle.

O sistema de custo padrão não é adotado no hospital. Assim, não se faz comparações entre os custos reais e o padrão, o que permitiria exercer certo controle dos custos incorridos.

### **3.3.1.6 Custos para Decisões**

De acordo com o relato do entrevistado, as decisões da administração não levam em conta as informações geradas pelo sistema de custos.

Os serviços prestados à comunidade são inteiramente gratuitos e, portanto, não se usa nenhum critério de fixação de preços. No caso dos pacientes segurados do SUS, a remuneração dos serviços é fixada pelo próprio SUS cujos valores por ele repassados não cobrem as internações e os atendimentos ambulatoriais.

São estudadas as diferenças entre os resultados reais do período corrente e os resultados reais de um período anterior, bem como são analisadas as variações de receitas.

Alguns serviços no hospital são prestados por terceiros, porém a decisão de contratar os serviços não levou em conta levantamentos da área de custos, outros fatores influenciaram essa decisão.

### **3.3.1.7 Sistema ABC**

Disse o entrevistado que ocorrem distorções no custeio dos produtos/serviços provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos. Além disso, ele afirma a presença constante de atividades que não agregam valor e que estas são tratadas como custos administrativos. Para ele, os sistemas convencionais não permitem análises mais consistentes quanto aos problemas graves da empresa como retrabalhos de produtos/serviços defeituosos.

Também afirmou que a organização possui um amplo sistema de informações.

Em relação ao sistema ABC, definiu-o precisamente visto que tem pesquisado sobre o assunto:

“um sistema que visa quantificar as atividades realizadas por uma empresa, utilizando vetores (direcionadores), para alocar as despesas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O princípio básico do ABC é que as atividades são as causas dos custos, e os produtos incorrem nestes mesmos custos através das atividades que eles exigem. O ABC na prática leva a um rastreamento de dados que habitualmente não são considerados nos sistemas de custeio tradicionais, por extensão, ele ajuda a redimensionar a mentalidade gerencial das empresas onde é aplicado”.

Em relação às vantagens, disse conhecer algumas que este sistema pode trazer a organização, porém lhe é desconhecido um sistema ABC funcionando em todas as áreas de um hospital. Por fim, concorda que embora ainda não conheça muito sobre este sistema, ele pode ser uma ferramenta muito valiosa para a administração da organização em questão, auxiliando no descobrimento de custos reais dos produtos e processos, na análise mais precisa dos custos de administração e na aferição de propostas mais competitivas em relação aos concorrentes.

### **3.3.2 Hospital “B”**

#### **3.3.2.1 Características Gerais**

Inaugurado no dia 13 de março de 1979, o hospital “B” pertence ao setor público e tem sua sede na cidade de Florianópolis. Considerado na categoria de hospital geral, dispõe das seguintes especialidades médicas: anestesiologia, cirurgia geral, cirurgia plástica, ortopedia, otorrinolaringologia, dermatologia, nefrologia, cardiologia, gastroenterologia, pneumologia, pediatria geral, cirurgia cardiovascular, endocrinologia, genética humana, infectologia, neurologia, neurocirurgia, neonatologia, nutrição e metabologia, oftalmologia, oncohematologia, patologia clínica, hebeatria, psiquiatria, cardiologia, radiologia, reumatologia, medicina intensiva geral e neonatal. Possui um ambulatório de várias especialidades e tem uma média de 2.832 atendimentos por mês.

O hospital é vinculado à Secretaria da Saúde do Estado de Santa Catarina, portanto sua fonte de renda são basicamente recursos vindos do SUS (Sistema Único de Saúde). Recebe também auxílio da equipe de voluntários do hospital, trata-se, pois, de uma entidade sem fins lucrativos.

Seu quadro funcional inclui 766 funcionários, sendo 102 médicos, 34 enfermeiros, 64 técnicos de enfermagem, dentre outros. A taxa de funcionários da enfermagem por leito é 2,16, o número de atendimentos por mês, na emergência, é de 6.447 e a média de internação por mês, de 425.

Na ocasião de sua inauguração, o hospital contava com 201 leitos subdivididos em 11 unidades e era vinculado à Fundação Hospitalar de Santa Catarina. Atualmente conta com 141 leitos distribuídos em 11 unidades (não estão aqui incluídos os leitos da UTI – Unidade de Tratamento Intensivo).

Quanto à sua administração os principais cargos são preenchidos pelos próprios médicos.

### **3.3.2.2 Sistema Contábil**

O sistema contábil e o de custos funcionam como independentes e não há um sistema orçamentário no hospital.

O atual sistema de custos vigente no hospital – Sistema por Centros de Custos – foi implantado em meados de 1995 sendo que, de 1979 (data de início das atividades) até 1995 não existiu nenhum outro sistema de custos.

Segundo o entrevistado, pode-se dizer que o sistema de custos foi implantado com o objetivo de atender as necessidades de administração quanto ao controle das operações e quanto a tomada de decisões.

Para a estruturação do sistema de custos recorreu-se a outro hospital (Hospital “A”) e apenas o departamento de custos participou da sua implantação.

Não houve nenhuma reação desfavorável à implantação do sistema de custos, tanto da parte dos médicos e enfermeiros que auxiliaram no fornecimento de dados, quanto do pessoal da contabilidade de custos e também da administração superior .

De acordo com a opinião do entrevistado e a administração superior, a aplicabilidade do sistema de custos está produzindo os resultados esperados trazendo inclusive informações gerenciais mais confiáveis.

### **3.3.2.3 Critérios e Procedimentos da Contabilidade de Custos**

Pelo relato do entrevistado, o sistema de custos separa os custos fixos em variáveis. Seguindo a bibliografia, o entrevistado considera como fixos aqueles que, com a estrutura constante, não variam com a quantidade produzida, como, por exemplo, as despesas com água, luz, telefone, material de consumo. Variáveis são os que, no período de um estudo, apresentam uma variação diretamente proporcional à quantidade produzida, como, por exemplo, os filmes radiológicos e o número de exames realizados no serviço de radiologia.

Em relação aos custos diretos e indiretos, o entrevistado diz que também há a separação e explica que o sistema de custos utiliza o método RKW pelo qual os centros de custos finais agregam os custos diretos e indiretos das áreas bases e meios.

A alocação de custos indiretos se dá através de critérios de rateio baseados em mão-de-obra direta ou outros critérios fixados.

### **3.3.2.4 Relatórios da Contabilidade de Custos**

É elaborado um relatório mensal dos custos no qual são descritos os elementos de custos, a unidade, a quantidade, o valor unitário e o valor total. Esse relatório é elaborado mensalmente e emitido aos diretores geral e administrativo que fazem uma análise da evolução dos custos.

### **3.3.2.5 Controle de Custos**

Conforme declarado pelo entrevistado, o hospital não possui um sistema orçamentário para que se possa avaliar os custos incorridos em relação ao previsto. De acordo com a bibliografia, porém, é obrigatório aos hospitais vinculados ao setor público, possuírem um sistema orçamentário formal para atender às regras de contabilidade pública.

O sistema de custo padrão é adotado no hospital. Assim, fazem-se comparações entre os custos reais e o padrão, o que permite exercer certo controle dos custos incorridos.

### **3.3.2.6 Custos para Decisões**

Como os serviços prestados à comunidade são gratuitos, não se utiliza nenhum critério para fixação de preços.

Disse o entrevistado que são estudadas as diferenças entre os resultados reais do período corrente e os resultados reais de um período anterior, bem como são analisadas as variações de receita.

Alguns serviços no hospital são prestados por terceiros. A decisão de contratar esses serviços não levou em conta levantamentos da área de custos. Para o entrevistado, os hospitais da rede pública não tem poder de decisão.

### **3.3.2.7 O Sistema ABC**

Afirmou o entrevistado que ocorrem distorções no custeio dos produtos/serviços devido aos inconvenientes rateios. Os números são distorcidos, não mostram a realidade da organização.

Também afirmou existência de atividades que não agregam valor e que assim acarretam um aumento no custo dos serviços. Salientou que os hospitais necessitam de ferramentas para subsidiar a tomada de decisão e concorda com um artigo que leu o qual diz que os principais problemas enfrentados pela organizações de saúde são a má alocação dos recursos, desigualdade nas condições de acesso, ineficiência e custos crescentes.

Em relação à informação, o entrevistado disse que o hospital não possui um sistema de informações adequado e útil.

Por fim, disse também que é do seu conhecimento o sistema ABC e que este poderia ajudar em muito o hospital, trazendo, inclusive, uma diminuição dos custos.

## **3.3.3 - Hospital “C”**

### **3.3.3.1 Características Gerais**

O hospital “C” foi fundado em 1782, iniciando suas atividades como um asilo que, com o passar do tempo e com visitas constantes dos médicos para tratar dos idosos, foi

umentando o seu porte, chegando a se apresentar como um dos maiores hospitais do Estado de Santa Catarina.

É administrado por uma irmandade, constituída como uma entidade de fins filantrópicos, portanto sem fins lucrativos.

A irmandade tem como órgão máximo de decisões o Conselho Pleno, formado por 44 conselheiros e presidido por um provedor, que também é o presidente da Mesa Administrativa, órgão hierarquicamente abaixo do Conselho Pleno.

A mesa indica a Diretoria Executiva do hospital, com exceção do Diretor Clínico que é eleito pelo corpo médico do hospital (fato que ocorre em todos os hospitais por exigência do Conselho Federal de Medicina).

No hospital “C”, os cargos de Diretoria devem ser exercidos, preferencialmente, por médicos que tenham também cursos em administração de empresas ou administração hospitalar.

Atualmente, este hospital atende a todas as doenças e especialidades conhecidas na medicina. É o único hospital no Brasil que faz psiquiatria, ou seja, possui uma unidade psiquiátrica.

O número de leitos é superior a 200 e em seu quadro constam aproximadamente 364 empregados, incluindo médicos, enfermeiros, pessoal do setor administrativo e outros.

Há de se observar que, em média, os funcionários têm de 19 a 30 anos e com 2º grau completo, índice de escolaridade muito bom, quando comparado ao detectado em hospitais públicos que, de acordo com PITTA (1994), 50,4% dos funcionários nunca freqüentaram uma escola e tem apenas o 1º grau completo. ALMEIDA (1983) conclui que o corpo dos funcionários dos hospitais brasileiros costuma possuir uma qualificação muito aquém da desejável.

Sendo uma entidade filantrópica, não tem finalidade lucrativa, e as fontes de recursos para a sua manutenção são provenientes dos atendimentos aos pacientes do SUS, de outros convênios e também da remuneração dos pacientes via atendimento particular.

A história deste hospital pode ser dividida em cinco períodos distintos:

1º) de 1782, data de fundação do hospital, até 1965 com a instalação da antiga Faculdade de Medicina nas dependências do hospital;

2º) de 1965 até 1980, com a transferência da Faculdade de Medicina para o HU (Hospital Universitário);

3º) de 1980 até 1987, período em que o hospital começou a funcionar sem os recursos oriundos do Governo Federal (transferência da faculdade de Medicina);

4<sup>o</sup>) de 1987 até 1990, período de transição e de conscientização, momento em que o hospital parou para repensar seu papel e suas atividades;

5<sup>o</sup>) de 1990 até 1999, período de crescimento com grandes transformações.

### **3.3.3.2 Sistema Contábil**

O sistema de contabilidade de custos – Sistema por Centros de Custos – está em fase de implantação e não houve nenhum outro tipo de sistema de apuração de custos no hospital.

Segundo os entrevistados, o atual sistema de custos está sendo estruturado por uma consultoria externa e, além do departamento de contabilidade, também o de informática está participando de sua implantação.

O hospital optou por este sistema - Sistema por Centros de Custos – porque é usado também em outros hospitais.

Não está sendo desenvolvido nenhum tipo de programa de treinamento e, ao que parece, a reação do pessoal, em geral, foi favorável.

Os entrevistados não responderam se o sistema está atendendo aos objetivos para os quais foi implantado, já que o mesmo ainda está em fase de implantação, ou seja, ainda não se conhecem os resultados.

### **3.3.3.3 Critérios e Procedimentos da Contabilidade de Custos**

Os entrevistados disseram não poderem responder às questões referentes a esta parte do questionário, devido ao fato de o sistema - Sistema por Centros de Custos – estar ainda em fase de implantação.

### **3.3.3.4 Relatórios da Contabilidade de Custos**

Também nesta parte do questionário, os entrevistados não puderam responder às perguntas, explicando que como o sistema está em fase inicial de implantação, não se sabe ainda quais relatórios serão elaborados.

### **3.3.3.5 Controle de Custos**

O hospital não possui um sistema orçamentário formal para que se possam avaliar os custos incorridos em relação ao previsto, tampouco adota o sistema de custo padrão, que permite comparar seus custos efetivos.

### **3.3.3.6 Custos para Decisões**

Por estar em fase de implantação, o sistema de custos não é utilizado como base para decisões administrativas.

Não souberam informar os entrevistados quais os critérios de fixação dos preços dos serviços, mas conclui-se que, nesta fase inicial os preços não são estabelecidos pelo sistema. Já para os pacientes do SUS, a remuneração é fixada pelo próprio SUS que adota como critério de pagamento as AIH's.

As AIH's é um sistema adotado como critério de pagamento de internações hospitalares do extinto INAMPS desde 1984, em substituição ao antigo critério de Guia de Internação Hospitalar – GIH. É uma espécie de cheque em branco que o SUS paga por cada enfermidade (há uma média calculada). Por exemplo, para uma cirurgia do coração há uma AIH de 15 dias, se o paciente ficar 18 dias, os três dias a mais fica ao encargo do hospital, se ficar 10 dias o hospital ganha 5 dias, ou melhor, “perde menos” devido ao valor simbólico pago pelo SUS.

Declarou um dos entrevistados que o hospital trabalha no sentido de curar o paciente o mais rápido possível, visto que o hospital precisa gerar recursos. Para isso, foi imprescindível a conscientização do corpo clínico e do investimento maciço em tecnologia.

No início da década de 90, os médicos foram chamados a participar financeiramente das atividades do hospital. Hoje há várias clínicas instaladas dentro das dependências do hospital, das quais o hospital mantém participações acionárias e recebe aluguel da área ocupada.

Segundo um dos entrevistados, a parceria com as clínicas via terceirização possibilitou tecnologia ao hospital.

### **3.3.3.7 Sistema ABC**

Em relação ao sistema ABC, os entrevistados declaram desconhecerem-no totalmente.

### **3.3.4 Hospital “D”**

#### **3.3.4.1 Características Gerais**

O hospital “D”, com sede na cidade de Florianópolis, atua na prestação de serviços de assistência à saúde nas quatro especialidades básicas (clínica médica, clínica cirúrgica, obstétrica e pediátrica), desse modo é classificado na categoria de hospital geral sendo considerado o hospital referência em cirurgia de crânio – neurocirurgia.

É organização constituída sem finalidade lucrativa cujas fontes de recursos para a sua manutenção provêm das subvenções e contribuições do SUS, de convênios e uma parte da remuneração dos serviços prestados a pacientes particulares.

A entidade possui um quadro de mais de 700 funcionários e tem aproximadamente 300 (trezentos) leitos em funcionamento. Segundo um dos entrevistados, o hospital está com carência de funcionários e muitos não possuem qualificação para os serviços que exercem.

Os cargos da administração são ocupados por uma administração profissionalizada.

#### **3.3.4.2 Sistema Contábil**

O sistema contábil do hospital é integrado ao sistema orçamentário, já que obedece rigorosamente aos procedimentos da contabilidade pública.

O método de custeio utilizado é o variável, ou seja, consideram-se custos dos produtos apenas os variáveis, sendo os fixos lançados como despesas do período.

O sistema de custos atual – Sistema por Centros de Custos – foi implantado em 1991 para atender à administração quanto ao controle das operações, objetivando um maior controle dos gastos efetuados no hospital.

O sistema foi estruturado por uma consultoria externa e apenas o departamento de contabilidade participou da sua implantação.

A escolha deste sistema – Sistema por Centros de Custos – levou em consideração a sua utilização em outros hospitais da cidade de Florianópolis.

Internamente foram organizados treinamentos apenas com o pessoal da área de informática.

Não surgiram problemas na implantação, médicos e enfermeiros foram favoráveis ao sistema.

Para o entrevistado, o sistema está atendendo aos objetivos para os quais foi implantado e atualmente são imprescindíveis, para os administradores, as informações geradas por ele.

#### **3.3.4.3 Critérios e Procedimentos da Contabilidade de Custos**

O sistema separa os custos em fixos e variáveis, porém não o faz em relação aos diretos e indiretos, pois, como foi dito anteriormente, utiliza-se o método de custeio variável (ou direto), que considera custos dos produtos apenas os variáveis, enquanto que os fixos são lançados como despesas do período.

Declararam os entrevistados que o hospital está sendo estruturado em centros de responsabilidade, organizados em centros de custos e despesas. Como isso está em fase de implantação, aos chefes dos centros não são atribuídas responsabilidades pela incorrência dos custos.

A alocação dos custos indiretos se dá através de critérios de rateio estabelecidos.

#### **3.3.4.4 Relatórios da Contabilidade de Custos**

Os relatórios de custos são basicamente os mapas de resumo de custos nos quais constam valores dos custos unitários. Para os entrevistados, os objetivos da elaboração desses relatórios são os seguintes:

- a) fornecer dados para a administração da composição dos custos por centros de custos;
- b) fornecer subsídios para controlar custos e obter a variação dos custos em relação aos anteriores.

A periodicidade da elaboração desses relatórios é mensal e são dirigidos ao gerente financeiro e ao administrador geral.

#### **3.3.4.5 Controle de Custos**

Este hospital também possui um sistema orçamentário, pois, vinculado ao setor público, o mesmo é obrigatório para atender às regras de contabilidade pública. Este orçamento é centralizado pela Secretaria de Saúde que, com base no gasto anual do hospital, por área (alimentação, farmácia, almoxarifado e serviços em geral), faz uma projeção dos gastos para o ano seguinte.

É feito pelo gerente administrativo do hospital, um acompanhamento semanal da análise das variações dos gastos. Declarou o administrador que, antes da atual administração, o orçamento estourava todo mês, o que agora não tem mais ocorrido.

O hospital adota o sistema de custos padrão. Assim, faz-se a comparação entre os custos efetivos e um padrão predeterminado.

#### **3.3.4.6 Custos para Decisões**

Para os pacientes segurados do SUS, a remuneração dos serviços prestados é fixada pelo próprio SUS, ou seja, o hospital não tem poder de decisão e sua administração não utiliza os componentes de custos para discussão dos valores fixados. Já para os pacientes particulares e de convênios, os preços dos serviços são estabelecidos à partir dos relatórios mensais, procurando situar seus preços segundo os custos incorridos.

Segundo o entrevistado, o hospital, hoje, está em uma situação financeira não muito boa e procura ao máximo a redução de custos. Para isso, estuda as diferenças entre os resultados reais do período corrente de um período anterior. Além disso, procede a uma análise de variação das receitas.

### **3.3.4.7 Sistema ABC**

O entrevistado afirmou a ocorrência de distorções no custeio dos produtos/serviços.

Também há na empresa a presença de atividades que não agregam valor, principalmente quanto ao uso ineficiente de recursos (grande desperdício de materiais, principalmente os cirúrgicos e os utilizados na cozinha do hospital).

Em relação ao sistema ABC, disse um dos entrevistados estar já familiarizado com o sistema, porém tem dúvidas quanto a sua eficiência. Ele defende a idéia de que um hospital possui inúmeras atividades e é uma organização muito complexa, sendo portanto o sistema ABC impróprio para uma organização hospitalar.

### **3.3.5 Hospital “E”**

#### **3.3.5.1 Características Gerais**

O hospital “E”, vinculado ao setor público estadual, com sede na cidade de Florianópolis, atua nas quatro especialidades de assistência à saúde, sendo considerado na categoria de hospital geral.

Instituição sem finalidade lucrativa, cujas fontes de recursos são provenientes de subvenções e contribuições do Estado de Santa Catarina e também através de convênios.

Possui em seu quadro mais de 1.000 funcionários e o número de leitos gira em torno de 300 unidades.

Os cargos da diretoria do hospital são preenchidos por profissionais que possuem noções administrativas (administração profissionalizada) indicados pela Secretaria da Saúde.

#### **3.3.5.2 Sistema Contábil**

Segundo o entrevistado, não há, e nunca houve, no hospital, nenhum sistema de custos. Não há apropriação de custos aos departamentos, nem são apurados os custos unitários. O único controle existente é o de entrada e saída de materiais e medicamentos.

Cabe à Secretaria da Saúde toda a gerência financeira, inclusive a aquisição e o controle de material de consumo e material permanente.

### **3.3.5.3 Critérios e Procedimentos da Contabilidade de Custos**

Com base nas informações citadas anteriormente, o entrevistado declarou não ser possível responder a esta parte do questionário.

### **3.3.5.4 Relatórios da Contabilidade de Custos**

O único relatório elaborado é o de levantamento mensal de entrada e saída de materiais e medicamentos do hospital.

### **3.3.5.5 Controle de Custos**

Com base nas informações citadas anteriormente, o entrevistado declarou não ser possível responder a esta parte do questionário.

### **3.3.5.6 Custos para Decisões**

Com base nas informações citadas anteriormente, o entrevistado declarou não ser possível responder a esta parte do questionário.

### **3.3.5.7 Sistema ABC**

Apesar de não haver um sistema de custos na empresa, o entrevistado diz conhecer o ABC e citou algumas de suas vantagens, como a de trazer a uma organização aumento significativo das receitas, redução dos custos dos produtos, determinação dos custos dos produtos, melhor controle de custos e auxílio na tomada de decisões.

### **3.3.6 Hospital “F”**

#### **3.3.6.1 Características Gerais**

Iniciando suas atividades em 11 de junho de 1954, com sede na cidade de Maringá, no Estado do Paraná, o hospital “F” é uma instituição filantrópica que atua na prestação de serviços de assistência à saúde nas quatro especialidades básicas (clínica médica, clínica cirúrgica, obstétrica e pediátrica), sendo, desse modo, classificado na categoria de hospital geral.

Sendo filantrópica, trata-se de uma entidade sem fins lucrativos, cujas fontes de recursos para a sua manutenção são provenientes de subvenções e contribuições do SUS (Sistema Único de Saúde) – 40%, de outros convênios e da remuneração de serviços prestados, visto que também atende a uma parcela de pacientes particulares.

O número de leitos é superior a 100 e, em seu quadro funcional, constam 410 empregados, não considerando aqui os médicos que são prestadores de serviços (autônomos).

O comando desta instituição hospitalar é exercido por uma mesa administrativa profissionalizada.

#### **3.3.6.2 Sistema Contábil**

Existe ligação entre o movimento financeiro processado na contabilidade geral e o departamento de custo, ou seja, os dados financeiros do sistema de custos provêm da contabilidade geral.

O atual sistema de custos – Sistema por Centros de Custos – foi implantado há cinco anos (neste ano sofreu reformulações), tomando por base o modelo recomendado pela literatura.

De acordo com o entrevistado, não existiu nenhum outro sistema de custos anterior e sua implantação se deu com o propósito de atender às necessidades da administração no tocante ao fornecimento de informações para tomada de decisões, conhecimento dos custos dos principais serviços prestados pelo hospital e para avaliação dos processos/rotinas existentes.

O sistema de custos foi estruturado pelos departamentos de contabilidade e de custos e sua implantação contou com vários outros departamentos, quais seja: Diretoria de Enfermagem, Serviço de Nutrição e Dietética, Serviço de Processamento de Roupas, Serviço de Higienização, Recursos Humanos, Laboratório e UTI.

Os funcionários receberam e ainda recebem orientações com total aceitação.

Relatou o entrevistado que os enfermeiros chefes estavam interessados em saber quais os gastos que oneravam mais a estrutura do seu setor, bem como queriam informações para melhor gerenciar os funcionários sob sua responsabilidade. O pessoal do departamento de contabilidade de custos queria informações sobre custos para informar aos setores e oferecer soluções para redução de custos no que fosse possível. Já, a administração superior desejava dados e informações para tomada de decisões e redução de custos que não agregam valor ao hospital.

Quanto aos resultados da aplicabilidade do sistema, o entrevistado declarou haver resultados positivos e esperados. Informou ainda que neste ano houve uma reestruturação devido a mudanças ocorridas no organograma da empresa, nos processos e rotinas de algumas unidades e no aumento do número de leitos.

### **3.3.6.3 Critérios e Procedimentos da Contabilidade de Custos**

O sistema de custos faz a separação entre custos fixos e variáveis com o objetivo de encontrar o Ponto de Equilíbrio.

O hospital está estruturado em centros de responsabilidade os quais se encontram organizados por centros de custos e despesas como a Maternidade, Ala Geral e UTI, dentre outros.

Os custos são rateados através de bases específicas como: porcentagem sobre o faturamento, número de funcionários, de funcionários da enfermagem, de computadores, de ramais e porcentagem de consumo, dentre outros. A base de alocação é, portanto, o rateio.

#### **3.3.6.4 Relatórios da Contabilidade de Custos**

Basicamente, são elaborados os relatórios de custos unitários e de custos por centros (áreas/unidades).

Todas as unidade e suas respectivas gerências os recebem mensalmente para análise da evolução dos custos, dos centros de custos e dos custos totais.

#### **3.3.6.5 Controle de Custos**

O sistema orçamentário está em fase de implantação, estando previsto para novembro deste ano. Logo, não há análises entre os resultados reais e os objetivos orçamentários, bem como não são avaliadas as incorrências de maior ou menor custo.

Também não se adota o sistema de custo padrão. Assim, não se fazem comparações entre os custos reais e o padrão.

#### **3.3.6.6 Custos para Decisões**

O hospital não tem poder de decisão para os pacientes segurados do SUS o qual fixa o valor dos serviços prestados. Já os pacientes segurados de outros convênios e os pacientes particulares têm os preços estabelecidos com base nas informações geradas pelo sistema de custos.

São estudadas as diferenças entre os resultados reais do período corrente e os resultados reais de um período anterior, bem como são analisadas as variações de receita.

O hospital conta com serviços de hemodiálise, ultra-som e endoscopia que são terceirizados. Segundo o entrevistado, a escolha de se contratar esses serviços deu-se

através da análise dos relatórios de custos elaborados, pela qual foi constatado que a terceirização reduziria os custos.

### **3.3.6.7 Sistema ABC**

Concordou o entrevistado quanto à ocorrência de distorções no custeio dos produtos/serviços decorrentes de rateio arbitrários dos custos indiretos. Também afirmou a existência de atividades que não agregam valor algum, sendo que estas serão futuramente analisadas.

Com relação às informações, disse o entrevistado que o hospital não possui amplo sistema de informações que colete e organize os dados.

Por fim, questionado a respeito do ABC, o entrevistado (que é um professor de Universidade) diz conhecer o sistema, suas vantagens e concorda que ele (o sistema) poderia trazer muitos benefícios, caso fosse ali implantado.

## **3.3.7 Hospital “G”**

### **3.3.7.1 Características Gerais**

O hospital “G”, com sede na cidade de Maringá – PR, é pertencente ao setor público estadual e enquadra-se na categoria de hospital geral, atuando nas quatro especialidades básicas de assistência à saúde.

O número de leitos do hospital é de aproximadamente 100 e em seu quadro funcional constam 870 funcionários.

Entidade constituída sem fins lucrativos. Seus funcionários são pagos pelo Estado e os preços dos serviços, pelo SUS que, inclusive, estabelece seus valores.

Os cargos da administração são ocupados por um Diretor Superintendente (Médico), cinco Diretores Administrativos, um Diretor Médico, um Diretor de Enfermagem, um Diretor do Hemocentro, um Diretor da Farmácia e um Diretor de Análises Clínicas.

### **3.3.7.2 Sistema Contábil**

O sistema contábil obedece às regras da contabilidade. Toda a parte de registros contábeis não é realizada pelo hospital, mas sim pela Universidade Estadual de Maringá, visto que este hospital é um órgão da Universidade e, portanto, segue o sistema do Estado.

Contabilidade e custos funcionam como sistemas independentes, pois a contabilidade ali desenvolvida é somente gerencial, a qual engloba a Contabilidade de Custos.

O atual sistema de custos – Sistema por Centros de Custos – começou a ser implantado há seis anos e o hospital, até então, não possuía nenhum outro sistema.

O método de custeamento utilizado é o custeio por absorção, no qual todos os custos incorridos, tanto os fixos quanto os variáveis, são apropriados aos centros de custos para depois serem rateados entre os serviços prestados. Foi implantado para atender às necessidades administrativas quanto as informações gerais sobre os serviços prestados pelo hospital e também para a redução de custos, pois o valor da tabela paga pelo SUS é bem inferior ao custo do serviço prestado.

O sistema de custos foi estruturado pelo departamento de contabilidade do hospital, baseado em conhecimentos obtidos em várias fontes literárias. A estruturação teórica do sistema foi desenvolvida pelo departamento de contabilidade, todavia toda as áreas de atividade do hospital participaram da implantação. Não foram desenvolvidos, porém, programas de treinamento no hospital, mas sim certas recomendações e orientações.

Concernente à reação do pessoal do hospital, no que diz respeito à implantação do sistema de custos, declarou o entrevistado que os médicos e enfermeiros foram indiferentes, enquanto que o pessoal do departamento de contabilidade de custos e a administração superior foram favoráveis.

Para o entrevistado, o sistema está atendendo aos objetivos para os quais foi implantado, sendo imprescindíveis, para a administração, as informações geradas por ele.

### **3.3.7.3 Critérios e Procedimentos da Contabilidade de Custos**

Não há separação entre os custos fixos e variáveis. Como método de custeio utilizado é absorção, o objetivo é levantar o custo de cada paciente internado em cada setor

de atividade ou centros de custos do hospital como clínica médica, pediátrica, berçário, centro cirúrgico, ginecologia e obstetrícia, ambulatório médico e pronto atendimento.

Entre os custos diretos e indiretos há a segregação, sendo que os indiretos são identificados e rateados aos serviços de acordo com a base escolhida.

Declarou o entrevistado que para se obter o custo do paciente, faz-se uma apuração dos custos totais (diretos mais indiretos) de cada centro de custos. Com base nisso, calcula-se o custo médio unitário (o valor é dividido pelo número de diárias), para que se possa obter o custo médio unitário de cada paciente.

#### **3.3.7.4 Relatórios da Contabilidade de Custos**

São elaborados relatórios mensais gerenciais que são enviados para a administração para análise da evolução dos custos. Os relatórios mais importantes são:

- a) Relatório de comparação dos custos totais do mês anterior com o atual, verificando a estrutura de custos em relação ao total para identificar quais estão variando no período;
- b) Relatório de análise dos custos totais, no qual faz-se uma análise dos custos dos serviços incorridos e a produção do mês, comparando com os preços fixados.

#### **3.3.7.5 Controle de Custos**

O hospital não possui um sistema orçamentário, bem como não adota o sistema de custo padrão.

#### **3.3.7.6 Custos para Decisões**

Por se tratar de uma entidade hospitalar pública, os preços dos serviços são estabelecidos pela tabela do SUS e não com base nos custos hospitalares levantados para cada modalidade.

O que se almeja, portanto, com o desenvolvimento do sistema de custos, é a redução dos custos para o valor de tabela do SUS.

São estudadas as diferenças entre os resultados reais de um período corrente e os de um período anterior, bem como são analisadas as variações de receita.

### **3.3.7.7 Sistema ABC**

Para o entrevistado, é afirmativa a questão de que ocorrem distorções no custeio dos produtos/serviços causadas pelos rateios arbitrários dos custos indiretos.

Também afirmou a presença constante de atividades que não agregam valor, porém declarou que essas atividades muitas vezes se tornam necessárias, em virtude de se tratar de um “hospital escola” onde o produto não é somente o paciente, mas também a formação de profissionais.

Em relação ao sistema de informações, disse o entrevistado que esta organização não possui um processo de coleta e organização de dados relativos à produção de serviços da unidade.

Por fim, declarou já ter ouvido falar sobre o ABC, mas não é do seu conhecimento todas as vantagens que este pode trazer à organização hospitalar, bem como desconhece alguma organização hospitalar que adotou esse sistema.

As características gerais dos hospitais e de seus sistemas de contabilidade geral e de custos, os mecanismos dos sistemas de contabilidade de custos, os principais relatórios emanados da contabilidade de custos bem como seus objetivos e utilidades, os principais itens para avaliar se os hospitais utilizam os sistemas de custos para controle e tomada de decisões e o conhecimento dos entrevistados a respeito do sistema ABC, são apresentados resumidamente nos quadros a seguir.

**Quadro 2** - Características gerais dos hospitais

	A	B	C	D	E	F	G
<b>1. Início das atividades</b>	1980	1979	1782	-	-	1954	-
<b>2. Tipo de unidade hospitalar</b>	Hospital Universitário	Hospital Geral	Hospital Geral	Hospital Geral	Hospital Geral	Hospital Geral	Hospital Universitário
<b>3. Setor a que pertence</b>	Público	Público	Filantrópico	Público	Público	Filantrópico	Público
<b>4. Ordenamento jurídico</b>	Sem fins lucrativos	Sem fins lucrativos	Sem fins lucrativos	Sem fins lucrativos	Sem fins lucrativos	Sem fins lucrativos	Sem fins lucrativos
<b>5. Quantidade de leitos</b>	332	141	Superior a 200	300	300	Superior a 100	100
<b>6. No comando do hospital</b>	Médicos	Médicos	Médicos que possuem cursos na área administrativa	Administração profissionalizada	Administração profissionalizada	Mesa administrativa profissionalizada	Médicos e administração profissionalizada
<b>7. Fontes de recursos</b>	SUS	SUS e equipe de voluntários do hospital	SUS , convênios e pela remuneração de uma parcela menor de pacientes particulares	SUS , convênios e pela remuneração de serviços prestados a pacientes particulares	Subvenções, contribuições do Estado de Santa Catarina e também através de convênios	SUS , convênios e pela remuneração de serviços prestados a pacientes particulares	SUS e pagamentos de alguns serviços prestados

**Quadro 3** - Sistema de Contabilidade e Sistema de Custos

	A	B	C	D	E	F	G
<b>1. Integração</b>	Contabilidade e Orçamento integrados	Contabilidade e Custos funcionam como sistemas independentes	Contabilidade e Custos funcionam como sistemas independentes	Contabilidade, Custos e Orçamento integrados	Não há sistema contábil, apenas controle de entrada e saída de materiais	Somente Contabilidade e Custos são integrados	Contabilidade, Custos e Orçamentos: como sistemas independentes
<b>2. Sistema de Custos</b>	Sistema por Centros de Custos	Sistema por Centros de Custos	S. por Centros de Custos em implantação	Sistema por Centros de Custos	Não há Sistema de Custos	Sistema por Centros de Custos	Sistema por Centros de Custos
<b>3. Implantação</b>							
Ano	1986	1995	1999	1991	-	1995	1994
Objetivo	Atender exigências dos órgãos externos	Atender necessidades administrativas	-	Atender necessidades administrativas	Atender necessidades administrativas	Atender necessidades administrativas	Atender necessidades administrativas
Treinamento	Órgãos externos, cursos e consultorias	Órgãos externos e curso interno	Consultoria externa; ainda não houve treinamentos	Consultoria externa e treinamento na informática	-	Departamento de Contabilidade; orientação aos funcionários	Departamento de Contabilidade; treinamento não especificado
Conhecimentos	Modelo recomendado pela literatura	Sistema utilizado em outros hospitais	Sistema utilizado em outros hospitais	Sistema utilizado em outros hospitais	-	Modelo recomendado pela literatura	Sistema desenvolvido pelo hospital c/ base na literatura
<b>4. Método de Custeio</b>	Custeio por Absorção	Custeio Variável	Custeio por Absorção e Variável	Custeio Variável	-	Custeio por Absorção	Custeio por Absorção

Fonte: Adaptado de ALMEIDA (1987)

**Quadro 4 - Critérios e Procedimentos da Contabilidade de Custos**

	A	B	C	D	E	F	G
<b>1. Segregação Custos</b>							
Fixos/Variáveis	Sim	Sim	-	Sim	-	Sim	Não
Diretos/Indiretos	Sim	Sim	-	Sim	-	Sim	Sim
<b>2. Bases dos Sistemas de Custos</b>	Centros de Responsabilide	-	-	Está sendo estruturado em Centros de Responsabilide	-	Centros de Responsabilid.	-
<b>3. Método de Alocação dos Custos Indiretos</b>	Rateio com a utilização de bases específicas	Rateio com base na MOD	-	Rateio	-	Rateio com a utilização de bases específicas	Rateio com a utilização de bases específicas

Fonte: Adaptado de ALMEIDA (1987)

**Quadro 5 - Relatório de Custos**

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>F</b>	<b>G</b>
<b>1. Principais Relatórios</b>	Relatório de resumo dos custos e de confronto de custos com cada Centro de Custos	Relatórios em que são descritos os elementos de custos, as unidades, quantidades, valor unitário e o valor total	-	Mapas de resumos de custos	-	Relatórios de custos unitários e de custos por centros	Relatórios gerenciais de custos
<b>2. Periodicidade</b>	Mensal	Mensal	-	Mensal	-	Mensal	Mensal
<b>3. Setores que Recebem os Relatórios</b>	Todas as gerências superiores	Diretor Geral e Administrativo	-	Administrador Geral e Gerente Financeiro	-	Todas as unidades mais as suas respectivas gerências	Administração
<b>4. Análises dos Relatórios</b>	Análise da evolução dos custos, dos centros de custos e dos custos totais	Análise da evolução dos custos	-	Análise da evolução dos custos e dos custos totais	-	Análise da evolução dos custos, dos centros de custos e dos custos totais	Análise da evolução dos custos, dos centros de custos e dos custos totais

Fonte: Adaptado de ALMEIDA (1987)

**Quadro 6 - Custos para Controle e Tomada de Decisões**

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>F</b>	<b>G</b>
<b>1. Sistema Orçamentário</b>	Sim, por tipos de despesas	Não	Não	Sim, realizada pela Secretária de Saúde	-	Não, está em fase de implantação	Não
<b>2. Análise do Custo Incorrido X Orçado</b>	Não	Não, visto não haver um sistema orçamentário	Não, visto não haver um sistema orçamentário	Sim	-	Não, sistema orçamentário em fase de implantação	Não, visto não haver um sistema orçamentário
<b>3. Custo Padrão</b>	Não	Sim	Não	Sim	-	Não	Não
<b>4. Principais Decisões com Base nos Custos</b>							
Fixação de Preços	Não, preços estabelecidos pelo SUS	Não, serviços gratuitos (não se utilizam de critérios de fixação de preços)	Sistema ainda em fase de implantação	Não, para os pacientes do SUS; sim, para os pacientes particulares e de convênios	-	Não, para os pacientes do SUS; sim, para os pacientes particulares e de convênios	Não; preços estabelecidos pelo SUS
Prestar Serviços X Contratar	Não	Não, devido ao fato do hospital ser da rede pública e não possuir poder de decisão	Sistema ainda em fase de implantação	Sim	-	Sim	Não

Fonte: Adaptado de ALMEIDA (1987)

Quadro 7 - Sistema ABC

	A	B	C	D	E	F	G
<b>1. Presença de distorções no custeio dos produtos</b>	Sim	Sim	Não soube responder	Sim	Sim	Sim	Sim
<b>2. Presença de atividades que não agregam valor</b>	Sim	Sim	Não soube responder	Sim	Sim	Sim	Sim
<b>3. A organização possui um amplo Sistema de Informações</b>	Sim	Não	Não soube responder	Sim	Não	Não	Não
<b>4. Conhecimentos a respeito do ABC</b>	Conhece os conceitos, porém não conhece um sistema ABC funcionando em todas as áreas de um hospital	Conhece e salientou que se aplicado no hospital poderá trazer uma grande diminuição nos custos	Não conhece o sistema	Conhece, porém tem dúvidas quanto à sua eficiência pelo fato de um hospital ser uma organização muito complexa	Sim, conhece seus principais conceitos	Conhece o sistema	Conhece parcialmente a teoria porém não é do seu conhecimento nenhuma organização hospitalar que o utilize

## **4 PROPOSTA DE UMA METODOLOGIA DE APLICAÇÃO DO ABC NO SERVIÇO DE PROCESSAMENTO DE ROUPAS DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DA CIDADE DE FLORIANÓPOLIS**

Com base na fundamentação teórica, este capítulo se propõe a demonstrar a viabilidade da aplicação do custeio baseado em atividades – ABC na área hospitalar.

### **4.1 DESCRIÇÃO DA UNIDADE DE PESQUISA**

O Hospital Universitário, local onde foi desenvolvido o trabalho prático, é um órgão suplementar da Universidade Federal Santa Catarina – UFSC – e está subordinado diretamente ao reitor. É uma instituição criada como autarquia de regime especial, vinculada ao Ministério da Educação.

Sua estrutura prevê a unidade das funções de ensino, pesquisa e extensão sendo que foi criado, em 1980, com a finalidade de propiciar aos futuros profissionais as condições necessárias ao ensino, pesquisa, extensão e assistência na área de saúde. Segundo MATTOS (2000), “o HU coroou uma antiga reivindicação dos alunos e professores, que viam na criação de um Hospital de Clínicas uma maneira de melhorar a qualidade das aulas práticas dos cursos de medicina e enfermagem ligados à área de saúde”.

Diz ainda o referido autor que, após 15 anos de sua criação, o HU passou a funcionar como hospital de referência da rede do SUS, o que tem levado a intensificar o atendimento de pacientes de todas as especialidades, provocando uma realidade diferente daquela inicialmente proposta: “A crescente demanda pode ter distanciado o HU de suas funções primeiras, ou seja, ensino, pesquisa e extensão”.

As fontes mantenedoras do hospital são: Ministério da Educação e Cultura – MEC, que arca com a folha de pagamento de professores e servidores selecionados através de concurso público e Ministério da Saúde, através do Sistema Único de Saúde – SUS.

O HU possui uma área construída de 26.862,74 m<sup>2</sup>, contendo 92 leitos de clínica médica, 60 de clínica cirúrgica, 35 de clínica pediátrica, 11 de clínica ginecológica, 06 de UTI, 07 de emergência, 04 de tratamento dialítico e 117 da maternidade distribuídos entre neonatologia e alojamento conjunto, totalizando 332 leitos.

O atendimento feito no hospital abrange praticamente todas as especialidades em todos os níveis de complexidade: clínica médica, cirúrgica, pediátrica, ortopédica, anestesia e cirurgia vascular. Seus serviços mais procurados são o de ambulatório e o de emergência. Também são desenvolvidos serviços de diagnóstico e tratamento nas áreas de informações toxicológicas, serviços de anatomia patológica, radiologia, medicina nuclear, cardiologia, endoscopia, laboratório de citogenética, nutrição e dietética, quimioterapia, hematologia, engenharia biomédica e farmácia industrial.

Seu quadro de pessoal é de 1635 funcionários permanentes e bolsistas, contratados através de uma fundação (FAPEU), não incluídos aqui os terceiros. Não tem finalidade lucrativa e as fontes de recursos para a sua manutenção são provenientes do SUS.

#### **4.2 DESCRIÇÃO DO SERVIÇO DE PROCESSAMENTO DE ROUPAS**

De acordo com Luiz Henrique Gonçalves, gerente deste setor, o serviço de processamento de roupas começou a funcionar em 1980, quando o hospital contava com 104 leitos. Naquela época processava-se em média 180 kg de roupa por dia. Atualmente, o hospital conta com 270 leitos e processa em média 1.800 kg de roupa por dia.

O serviço de processamento de roupas do Hospital Universitário oferece os serviços de lavanderia e rouparia sendo responsável pelo processamento de praticamente toda a roupa utilizada no hospital. Cabe também a este setor, a distribuição das roupas, já limpas, em perfeitas condições de higiene na quantidade adequada às unidades do hospital.

Afirma BARTOLOMEU (1998, p. 30):

“Um bom sistema de processamento da roupa é o fator de redução das infecções hospitalares. Estudos realizados na área de microbiologia revelaram que o processamento das roupas em um ambiente único, utilizado nas lavanderias tradicionais, propiciam a recontaminação constante da roupa limpa na lavanderia. Esses estudos mostraram, ainda, que grande número de bactérias jogadas no ar, durante o processo de separação da roupa suja, contaminava todo o ambiente circundante. Tais descobertas revolucionaram a planta física da lavanderia hospitalar, bem como instalações, equipamentos e os métodos utilizados no processamento da roupa”.

Com base nisso, a lavanderia hospitalar do HU está organizada em: área contaminada, área limpa, coordenação (chefia) e área de lanche. Cada uma delas apresenta funções específicas, conforme é descrito a seguir:

#### **4.2.1 Área Contaminada**

Consiste na área de recebimento, separação da roupa em pesada (possui manchas, urina, fezes, sangue, remédios, dentre outros) e leve (não possui manchas, apenas suor, poeira, etc.), pesagem e lavagem das roupas. Conforme cita BARTOLOMEU (1998, p.32) “esta área deve ser absolutamente separada do restante da lavanderia por meio de parede até o teto (barreira de comunicação) para evitar a dispersão dos microorganismos pelas áreas limpas, o que levaria à recontaminação da roupa”.

O processo desta área se dá da seguinte forma: inicialmente toda a roupa é recolhida nas unidades do hospital, por um funcionário desta área (contaminada) nos horários das 7h, 10h, 12h:30min, 14h:30min, 16h e 17h:30min (em dias de semana) e 6h, 9h, 10h, 12h:30min, 14h:30min e 16h (aos finais de semana). Levada ao setor de triagem da lavanderia (área contaminada), é separada de acordo com o grau de sujidade (“leve” ou “pesada”) pois é na separação e no tipo de sujidade que é escolhido o processo de lavagem e desinfecção. Na lavagem das roupas com sujidade pesada, o processo é mais longo visto que as roupas necessitam de mais enxágües, já que, como foi dito anteriormente, apresentam manchas de sangue, urina, fezes, remédios, e outros. Já, o processo de lavagem da roupas leves é bem mais curto sendo seu custo menor visto é são utilizada menor quantidade de água e energia.

Após esta separação, a roupa é pesada e agrupada em lotes correspondente à fração da capacidade da máquina, geralmente 80% de sua capacidade de lavagem, além de ser identificado quanto ao tipo de processamento a que deverá ser submetido em função do tipo de sujidade. Há de se observar que toda a roupa pesada tem sua quantidade anotada em uma planilha pelo funcionário do setor.

Terminada a pesagem, inicia-se o processo de lavagem propriamente dito. O ciclo a ser empregado no processo de lavagem é determinado de acordo com o grau de sujidade (“leve” ou “pesada”) e por tipos de roupas (cobertores, lençóis, toalhas, vestimentas). Cada qual exige um processo específico, porém, independente disso, vão encontrar-se em todos os ciclos, todas as partes das operações citadas no quadro 8, a seguir:

**Quadro 8:** Operações do ciclo de lavagem da roupas

<b>Operação</b>	<b>Finalidade</b>	<b>Nível de água</b>	<b>Temperatura</b>	<b>Tempo</b>
<b>Umectação</b>	Eliminar poeiras e sujeiras rapidamente solúveis e dispensáveis em água fria.	Alto	Ambiente 20°C	3 minutos
<b>Pré-lavagem ou 1ª lavagem</b>	Eliminar sujeiras solúveis em água morna em meio alcalino (albuminóides, amidos, etc.).	Baixo	45°C	10 minutos
<b>Lavagem</b>	Eliminar sujeiras residuais. Efetua-se pela mecânica a ação físico-química do detergente pela saponificação.	Baixo	85°C	15 minutos
<b>Enxágüe</b>	Eliminar parte dos produtos detergentes e resíduos alcalinos, assim como a água suja retida na roupa.	Médio	60°C	5 minutos
<b>Enxágüe</b>	Diminuir a temperatura da roupa antes da operação de alvejamento com compostos clorados.	Alto	45 a 50°C	3 minutos
<b>Alvejamento</b>	Branquear, remover manchas por descoloração e desinfetar com compostos clorados.	Médio	23 a 30°C	10 minutos
<b>Enxágüe Anti-cloro</b>	Eliminar os resíduos alcalinos dos detergentes e cloro residual dos alvejantes.	Alto	20 a 25°C	3 minutos
<b>Enxágüe</b>	Eliminar os produtos anti-cloro e alcalinidade residual da roupa.	Alto	Ambiente 20°C	3 minutos
<b>Extração ou Centrifugação o na Lavadora</b>	Eliminar o máximo possível da água retirada da roupa	-	-	de 5 a 10 minutos

Fonte: BARTOLOMEU (1998, p.36)

Terminado o processo, o funcionário da área de triagem (área contaminada) informa ao funcionário da área limpa molhada (centrifugação) que a roupa está pronta para ser retirada da lavadora.

#### 4.2.2 Área Limpa

A área limpa é dividida em: molhada (centrifugação), seca (secagem, calandragem, prensagem e dobragem) e rouparia.

Na área limpa (centrifugação), o funcionário conduz os carrinhos o mais próximo possível da máquina de lavar, retira as roupas que estão encharcadas de água, coloca-as no carrinho e transporta-as até as centrífugas onde são depositadas. A colocação na centrífuga é feita em pequenos montes de roupas, ajustados, em peso equilibrado, para evitar que o tambor da centrífuga, ao girar, afaste-se do eixo, no ponto mais pesado, levando à desregulagem do equipamento e da roupa, por torção ou repuxo. O peso da roupa é reduzido a 60%, após centrifugada, devido à eliminação de água.

As roupas que ainda apresentam manchas de sujidade são separadas para serem lavadas novamente.

Terminada a centrifugagem, a roupa é retirada e colocada nos carrinhos. Em seguida, um funcionário da área limpa seca se aproxima e conduz o carrinho até a secadora ou até a calandra, dependendo do tipo de roupa.

A calandragem é a operação que seca e passa ao mesmo tempo peças do tipo lençóis, campos, e outros. Nessa operação (no caso de lençóis) são necessários até dois operadores para colocar a roupa molhada e dois para retirar e dobrar a roupa seca.

As secadoras são utilizadas para peças como tolas, roupas de vestir, fraldas, cobertores e peças pequenas como máscaras, propés, gorros, compressas e outros. Depois de secas, estas roupas são retiradas das secadoras e colocadas nos carrinhos para serem encaminhadas às mesas onde são dobradas e posteriormente encaminhadas à rouparia.

Alguns uniformes e outras peças são passadas na prensa pois não são apropriados à calandra.

Já na rouparia é feita a estocagem (repouso) e distribuição das roupas às unidades do hospital. Neste setor é feito todo um controle da roupa limpa, do estoque e de sua distribuição de forma adequada, em quantidade e qualidade, às diversas unidades do hospital.

### **4.3 CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

A sistematização do ABC, no Serviço de Processamento de Roupas do Hospital Universitário da UFSC, obedeceu as etapas preconizadas e descritas pelos autores Brimson e Kaplan e Cooper, as quais estão elencadas na fundamentação teórica.

Inicialmente foram feitas entrevistas com um funcionário do departamento financeiro/contabilidade (que possui conhecimentos a respeito do sistema) a fim de tomar conhecimento a respeito de como o hospital apura seus custos.

Constatou-se que o hospital possui um sistema de custos – Sistema por Centros de Custos – implantado em 1986 por iniciativa do MEC/SESU (Ministério da Educação e Cultura/Secretaria da Educação e Cultura) sendo que a estrutura atual do centros de custos do HU segue uma hierarquia dentro do sistema RKW.

A identificação dos recursos utilizados bem como os demais custos foram investigados através de entrevistas, revisão de registros e acompanhamento do processo.

A identificação das atividades mais relevantes definiu as tarefas. Para uma melhor compreensão das atividades descreveu-se o processo de lavagem da roupas do SPR através do fluxograma que evidencia a trajetória da roupa lavada, desde a coleta nas unidades até a distribuição da roupa já lavada e em perfeitas condições de utilização.

Uma vez estando identificados os recursos e definidas as atividades, foram estabelecidos os direcionadores para apropriar os recursos às atividades e destas aos objetos de custos. Optou-se pelos direcionadores que tivessem maior correlação com as atividades e objetos de custos.

### **4.4 APLICAÇÃO DO ABC**

Os dados para aplicação do ABC foram coletados através da observação da rotina existente no setor de processamento de roupas, entrevistas com o gerente do setor, esclarecimentos com os demais funcionários do setor e medições do tempo e dos materiais utilizados no processo. Também recorreu-se a outras áreas como engenharia, finanças, contabilidade e compras.

#### 4.4.1 Etapa 1 – Identificação das Atividades

Como dito anteriormente, no capítulo 3, a organização identifica as atividades executadas. Essa identificação gera um dicionário de atividades que permite o relacionamento e a definição de cada atividade executada.

O quadro 9 apresenta as atividades desenvolvidas no Serviço de Processamento de Roupas do HU, identificadas a partir do acompanhamento do processo desde a coleta da roupas nas unidades do hospital, até a distribuição da roupas já limpas.

**Quadro 9**– Lista das atividades

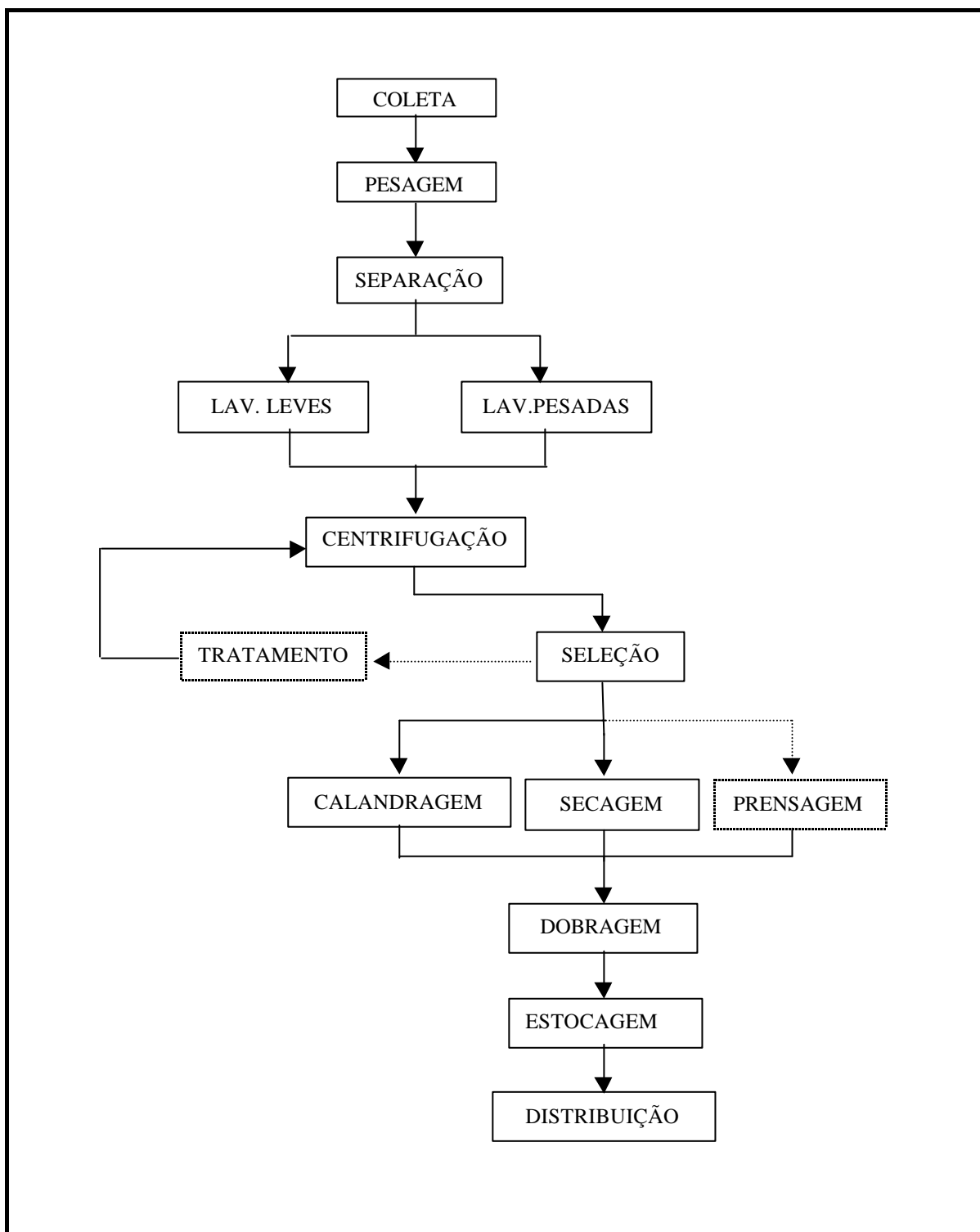
<b>ATIVIDADES</b>	<b>DESCRIÇÃO DAS TAREFAS</b>
<b>1. Coletar as roupas sujas</b>	O funcionário pega um carrinho e recolhe as roupas das unidades do HU.
<b>2. Pesar as roupas</b>	Já na lavanderia (área contaminada), o funcionário deposita a roupa em uma balança e registra o peso (por setor ou unidade a qual a roupa pertence) em uma planilha.
<b>3. Separar as roupas</b>	A roupa é separada por sujidade: leve e pesada.
<b>4. Lavar as roupas “leves”</b>	O funcionário opera a máquina orientando-se pela prescrição. Ele segue uma série de ações de abrir e fechar a entrada da água, colocar os produtos prescritos, além de acionar a entrada de vapor.
<b>5. Lavar as roupas “pesadas”</b>	Também aqui o funcionário opera a máquina orientando-se pela prescrição seguindo uma série de ações de abrir e fechar a entrada da água, colocar os produtos prescritos, além de acionar a entrada de vapor.
<b>6. Centrifugar</b>	O funcionário conduz um carrinho próximo da abertura da máquina de lavar, retira as roupas de dentro, coloca-as no carrinho e as encaminha para as centrifugas. Após centrifugadas, o funcionário as encaminha para a área limpa.
<b>7. Calandrar</b>	Dois funcionários puxam um lençol de cada vez e, segurando pelas pontas, conduzem-no até a esteira da calandra, que puxa o lençol de encontro aos cilindros aquecidos. Na outra extremidade da calandra, outros dois

	funcionários esperam o lençol passado e o dobram em quatro no sentido longitudinal. Para os outros tipos de roupas, não são necessários os quatro funcionários, permanecendo apenas três na calandra.
<b>8. Secar</b>	O funcionário retira a roupa centrifugada do carrinho e coloca-as no secador. Após, aproximadamente, 20 minutos de ciclo, o funcionário desliga a máquina, abre e verifica se as roupas estão secas. Se estiverem, ele conduz um carrinho até o secador e as retira.
<b>9. Prensar</b>	Uniformes e outras peças (não passíveis de serem colocadas na calandra) são passadas na prensa.
<b>10. Dobrar</b>	As roupas são dobradas e empilhadas de acordo com o setor/unidade a que se destinam.
<b>11. Estocar</b>	À medida em que são formadas pilhas de roupas sobre as mesas, estas são encaminhadas para o setor de rouparia onde são colocadas nas prateleiras.
<b>12. Distribuir</b>	No turno da noite, uma das funcionárias monta as cargas nos carrinhos para encaminhar às unidades de acordo com a planilha de solicitação diária. Cada unidade recebe uma cota de roupa para reposição de estoques nas rouparias setoriais.

#### 4.4.1.1 Mapeamento das Atividades

O mapeamento do processo é essencial para o cálculo do custo ABC, pois, conforme dito anteriormente (capítulo 2), possibilita uma visualização completa e a conseqüente compreensão das atividades executadas em um processo.

Encontra-se a seguir o fluxograma (representação gráfica) do Serviço de Processamento de Roupas do HU.

**Figura 9** – Fluxograma geral do Serviço de Processamento de Roupas

FONTE: Adaptado de BARTOLOMEU (1998)

## Etapa 2 – Atribuição de Custos a cada Atividade

### 4.4.2.1 Identificação dos Recursos

Em relação à obtenção dos valores dos recursos, é importante atentar-se ao fato de que, embora a bibliografia do ABC divida a fase de custeamento em alocação dos recursos às atividades e alocação das atividades aos objetos de custos, é possível identificar uma etapa muito importante anterior a estas. Essa etapa é a responsável pela atribuição de parcela dos recursos consumidos pela empresa inteira às áreas onde pretende-se trabalhar, para depois atribuí-los a cada atividade. Logo, conclui-se haver a existência de outro nível de direcionadores de custos.

Foram identificados os recursos relacionados a seguir, na tabela 1, coletados durante o acompanhamento do processo e também através de entrevistas com os departamentos de finanças, contabilidade e engenharia.

**Tabela 1** – Recursos envolvidos no processo – set/00

<b>RECURSOS</b>	<b>VALORES EM R\$ - SET/00</b>
Mão-de-obra direta	16.382,69
Mão-de-obra indireta – Assistente administrativo	2.238,39
Serviços de terceiros	21.412,58
Material de consumo	3.653,86
Água	11.193,93
Energia elétrica	2.589,91
Óleo BPF	7.990,20
Máquinas e equipamentos	1.654,97
Administração e direção geral	3.571,35
Condomínio	2.509,59
<b>TOTAL</b>	<b>73.197,47</b>

#### 4.4.2.2 Identificação e Medição dos Direcionadores de Recursos

Com o objetivo de apurar o custo do kg da roupa lavada no Hospital Universitário, foram definidos os direcionadores para cada recurso consumido pelas atividades do processo. Para isso, foram analisados cada um dos recursos e as atividades em que tais recursos foram consumidos.

**Quadro 10** – Direcionadores de recursos

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADORES DE RECURSOS</b>
Mão-de-obra direta	Tempo em horas
Mão-de-obra indireta	Tempo em horas
Serviços de terceiros	Tempo em horas
Material de consumo	Quantidade em gramas
Água	Volume em litros
Energia elétrica	Kwh
Óleo BPF	Kg
Máquinas e equipamentos	Valor das máquinas e equipamentos
Administração e direção geral	Quantidade de funcionários
Condomínio	M <sup>2</sup> de área ocupada

#### 4.4.2.3 Critérios para Alocação dos Recursos às Atividades

Conforme dito anteriormente, os recursos consumidos são alocados às atividades através dos direcionadores de recursos. Para isso, no Serviço de Processamento de Roupas, foi necessário rastreá-los a partir dos direcionadores de recursos citados no quadro 10.

- Mão-de-obra direta: engloba salários, gratificações, insalubridade, periculosidade, adicional noturno, serviço extraordinário, salário família e outras vantagens dos funcionários a serem alocadas no SPR. Esse recurso foi alocado às atividades, quando utilizado efetivamente em sua execução, ou seja, o tempo despendido pelos profissionais para realizar as atividades necessárias para a obtenção do serviço (roupa lavada) foi o direcionador que predominou.

- **Mão-de-obra indireta:** engloba salários, gratificações e outras vantagens. Adota-se como parâmetro para alocação deste recurso às atividades, o tempo despendido pelo assistente administrativo no gerenciamento do setor relativo a cada atividade. Esse tempo foi calculado através da observação e também de entrevistas com o assistente administrativo.
  
- **Serviços de terceiros:** corresponde aos serviços contratados de terceiros. O critério de alocação também foi o tempo despendido para a obtenção do serviço. Como no item anterior (mão-de-obra), a medição do tempo gasto em cada atividade foi computada através de cronômetro sendo que cada funcionário possui função específica no setor, o que facilita a alocação.
  
- **Material de Consumo:** correspondem aos materiais aplicados na lavagem das roupas. A informação sobre a quantidade de materiais aplicados no processo lavagem das roupas foi obtida através de entrevistas com os funcionários do setor, com o gerente do setor e também através da observação do processo. O critério de alocação desse recurso foi a quantidade em quilogramas de cada produto utilizado na lavagem.
  
- **Água:** o consumo de água, um recurso imprescindível utilizado de forma contínua no Serviço de Processamento de Roupas, foi alocado às atividades através de um cálculo, apresentado na tabela 2 com o qual foi obtido o valor realmente gasto para cada tipo de roupa (“leve” ou “pesada”). Independente do volume de roupa colocado na máquina, o volume de água será sempre o mesmo.

**Tabela 2** – Quantidade de água utilizada no processo – p/ 1 máquina (80 Kg de roupas no máximo)

ROUPA LEVE		ROUPA PESADA	
OPERAÇÃO	ÁGUA (L)	OPERAÇÃO	ÁGUA (L)
Umectação	800	Enxágüe	650
Enxágüe	650	Enxágüe	650
Enxágüe	650	Enxágüe	650
Pré-lavagem	350	Enxágüe	650
Enxágüe	650	Umectação	800
Enxágüe	650	Enxágüe	650
Lavagem	350	Enxágüe	650
Enxágüe	650	Pré-lavagem	350
Enxágüe	650	Enxágüe	650
Acidulação e Amaciamento	550	Enxágüe	650
		Lavagem	350
		Enxágüe	650
		Enxágüe	650
		Acidulação e Amaciamento	550
Total .....	5.950 L	TOTAL .....	8.550 L

Tendo sido lavados 49.422 Kg de roupa no mês, sendo 16.473,90 de roupa "leve" e 32.948,10 de roupa "pesada" :

$$\frac{16.4763,90 \text{ Kg}}{80 \text{ Kg}} \times 5.950 \text{ L} = 1.225.250 \text{ L ou } 1.225,25 \text{ m}^3$$

$$\frac{32.947,99 \text{ Kg}}{80 \text{ Kg}} \times 8.550 \text{ L} = 3.521.320 \text{ L ou } 3.521,32 \text{ m}^3$$

- Energia Elétrica: a energia elétrica é paga em Kwh. Como não há um medidor específico em cada área do hospital, recorreu-se ao engenheiro (do próprio hospital) para a instalação de um watímetro na área do SPR, em cuja leitura são

observadas orientações estabelecidas pela CELESC (Centrais Elétrica de Santa Catarina): Tarifa Verde A-4 (atribuída para grandes consumidores, como é o caso do HU); as demandas máximas, fora de ponta e ponta e o consumo/fator de potência, fora de ponta e ponta. Após a verificação do consumo de energia elétrica em Kwh do SPR, foram atribuídos índices estabelecidos pela CELESC, determinando assim o valor gasto com energia. Encontra-se no anexo 2 a leitura efetuada pelo engenheiro.

Porém, não concordando esta ser a maneira mais adequada para o valor da energia procedeu-se a outro cálculo. Inicialmente, foram levantados os valores em Kwh gasto por cada tipo de máquina e através da observação e das planilhas existentes no setor chegou-se ao total de horas que as máquinas trabalham no mês. Obteve-se assim, um valor um pouco superior ao cálculo efetuado pelo engenheiro do hospital.

**Tabela 3 – Cálculo da energia elétrica**

MÁQUINAS	Kwh/h	Horas/mês	Valor Kwh/mês	Custo – R\$
Lavadoras	17,00	749	0,11	1.400,63
Centrifugas	25,30	193	0,11	537,12
Secadoras	8,56	545	0,11	513,72
Calandra	2,85	360	0,11	112,86
Prensa	1,55	150	0,11	25,58
<b>TOTAL</b>	<b>55,26</b>	<b>1.997</b>	<b>0,11</b>	<b>2.589,91</b>

Logo, foram gastos para:

- Lavar as "leves": 3.808 Kwh/mês
- Lavar as "pesadas": 8.925 Kwh/mês
- Centrifugar: 4.882,90 Kwh/mês
- Calandrar: 1.026 Kwh/mês
- Secar: 4.665,20 Kwh/mês
- Prensar: 139,50 Kwh/mês

- Óleo BPF (vapor): Esse recurso representa o combustível para a produção de vapor utilizado nas máquinas da lavar, secadoras, calandras e prensa e deve ser de alta pressão (100 a 147 lb/pol<sup>2</sup>). Utilizou-se como base de alocação o consumo de cada máquina em kg.

**Tabela 4 - Óleo combustível utilizado para a produção de vapor**

Máquinas	Óleo - Kg/mês	Valor - R\$	Custo - R\$
Lavadoras	2.431,80	0,50	1.215,90
Calandra	3.705,60	0,50	1.852,80
Secadoras	8.453,40	0,50	4.226,70
Prensa	1.389,60	0,50	694,80
<b>TOTAL</b>	<b>15.980,40</b>	<b>0,50</b>	<b>7.990,20</b>

Logo, foram gastos para:

- Lavar as "leves": 810,60 Kg/mês
- Lavar as "pesadas": 1.621,20 Kg/mês
- Calandrar: 3.705,60 Kg/mês
- Prensar: 1.389,60 Kg/mês

- Máquinas e equipamentos: refere-se à depreciação das máquinas e equipamentos efetivamente utilizados na área (lavadoras, centrífugas, secadoras, balança, calandra, ferro, prensa e computador). As informações sobre os valores disponíveis no SPR foram obtidas através de formulários e esclarecimentos com o pessoal do Setor de Patrimônio. Não há, porém, informações quanto à aquisição de alguns bens, pois parte do arquivo "morto" foi danificado em um enchente ocorrida em 1995. Para a obtenção do valor desses equipamentos, recorreu-se a empresas do ramo que comercializam máquinas/equipamentos de lavanderias hospitalar. Atribuiu-se às máquinas/equipamentos, o valor atual de compra e efetuou-se a depreciação conforme sua vida útil (estabelecida pelo fornecedor).

- Administração e direção geral: refere-se às despesas responsáveis pela administração do hospital, incluindo a direção geral. Foi alocado às atividades de acordo com o número de funcionários.
- Condomínio: inclui as atividades de manutenção da estrutura predial, vigilância, telefonia, recepção, áreas de circulação, manutenção de extintores de incêndio, coleta de resíduos sólidos e líquidos, jardinagem, estacionamento, parques, e outros. Utilizou-se como base de alocação, a área ocupada.

#### 4.4.2.4 Alocação dos Recursos às Atividades

As tabelas a seguir identificam a alocação dos recursos às atividades através dos direcionadores de recursos.

**Tabela 5 – Coletar as roupas das unidades**

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADOR DE RECURSOS</b>	<b>TOTAL DE RECURSOS (R\$)</b>
Mão-de-obra indireta	Horas	163,20
Serviços de terceiros	Horas	687,68
Administração geral	Nº de funcionários	77,47
<b>CUSTO DA ATIVIDADE</b>		<b>928,35</b>

**Tabela 6 – Pesar as roupas**

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADOR DE RECURSOS</b>	<b>TOTAL DE RECURSOS (R\$)</b>
Mão-de-obra indireta	Horas	46,50
Serviços de terceiros	Horas	45,84
Administração geral	Nº de funcionários	77,47
Condomínio	M <sup>2</sup> de área ocupada	27,88
<b>CUSTO DA ATIVIDADE</b>		<b>197,69</b>

**Tabela 7 – Separar as roupas**

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADOR DE RECURSOS</b>	<b>TOTAL DE RECURSOS (R\$)</b>
Mão-de-obra indireta	Horas	93,00
Serviços de terceiros	Horas	91,69
Administração geral	Nº de funcionários	77,49
Condomínio	M <sup>2</sup> de área ocupada	55,76
<b>CUSTO DA ATIVIDADE</b>		<b>317,94</b>

**Tabela 8 – Lavar as roupas “leves”**

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADOR DE RECURSOS</b>	<b>TOTAL DE RECURSOS (R\$)</b>
Mão-de-obra indireta	Horas	279,90
Mão-de-obra direta	Horas	3.281,31
Água	Quantidade – L	2.889,54
Material de consumo	Quantidade – Kg	1.217,95
Energia	Kwh	418,88
Óleo BPF	Kg	405,30
Máquinas e equipamentos	Valor das máq. e equip.	203,50
Administração geral	Nº de funcionários	335,21
Condomínio	M <sup>2</sup> de área ocupada	167,30
<b>CUSTO DA ATIVIDADE</b>		<b>9.198,89</b>

**Tabela 9 – Lavar as roupas “pesadas”**

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADOR DE RECURSOS</b>	<b>TOTAL DE RECURSOS (R\$)</b>
Mão-de-obra indireta	Horas	279,90
Mão-de-obra direta	Horas	6.562,69
Água	Quantidade – L	8.304,39
Material de Consumo	Quantidade – Kg	2.435,91
Energia	Kwh	981,75
Óleo BPF	Kg	810,60
Máquinas e Equipamentos	Valor das máq. e equip.	407,00
Administração geral	Nº de funcionários	335,20
Condomínio	M <sup>2</sup> de área ocupada	167,30
<b>CUSTO DA ATIVIDADE</b>		<b>20.284,74</b>

**Tabela 10 – Centrifugar as roupas**

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADOR DE RECURSOS</b>	<b>TOTAL DE RECURSOS (R\$)</b>
Mão-de-obra indireta	Horas	233,10
Serviços de terceiros	Horas	4.401,30
Energia	Kwh	537,12
Máquinas e Equipamentos	Valor das máq. e equip.	448,57
Administração geral	Nº de funcionários	451,45
Condomínio	M <sup>2</sup> de área ocupada	278,80
<b>CUSTO DA ATIVIDADE</b>		<b>6.350,34</b>

**Tabela 11 – Calandrar as roupas**

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADOR DE RECURSOS</b>	<b>TOTAL DE RECURSOS (R\$)</b>
Mão-de-obra indireta	Horas	186,30
Mão-de-obra direta	Horas	2.804,79
Serviços de terceiros	Horas	5.997,86
Energia	Kwh	112,86
Óleo BPF	Kg	1.852,80
Máquinas e Equipamentos	Valor das máq. e equip.	155,55
Administração geral	Nº de funcionários	661,90
Condomínio	M <sup>2</sup> de área ocupada	139,40
<b>CUSTO DA ATIVIDADE</b>		<b>11.911,46</b>

**Tabela 12 – Secar as roupas**

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADOR DE RECURSOS</b>	<b>TOTAL DE RECURSOS (R\$)</b>
Mão-de-obra indireta	Horas	139,80
Mão-de-obra direta	Horas	170,00
Serviços de terceiros	Horas	364,87
Energia	Kwh	513,72
Óleo BPF	Kg	4.226,70
Máquinas e Equipamentos	Valor das máq. e equip.	379,17
Administração geral	Nº de funcionários	441,40
Condomínio	M <sup>2</sup> de área ocupada	418,20
<b>CUSTO DA ATIVIDADE</b>		<b>6.653,86</b>

**Tabela 13 – Prensar as roupas**

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADOR DE RECURSOS</b>	<b>TOTAL DE RECURSOS (R\$)</b>
Mão-de-obra indireta	Horas	46,89
Mão-de-obra direta	Horas	58,19
Serviços de terceiros	Horas	125,19
Energia	Kwh	25,58
Óleo BPF	Kg	694,80
Máquinas e Equipamentos	Valor das máq. e equip.	61,18
Administração geral	Nº de funcionários	220,90
Condomínio	M <sup>2</sup> de área ocupada	55,76
<b>CUSTO DA ATIVIDADE</b>		<b>1.288,49</b>

**Tabela 14 – Dobrar as roupas**

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADOR DE RECURSOS</b>	<b>TOTAL DE RECURSOS (R\$)</b>
Mão-de-obra indireta	Horas	279,90
Mão-de-obra direta	Horas	2.804,77
Serviços de terceiros	Horas	5.997,81
Administração geral	Nº de funcionários	441,41
Condomínio	M <sup>2</sup> de área ocupada	501,84
<b>CUSTO DA ATIVIDADE</b>		<b>10.025,73</b>

**Tabela 15 – Estocar as roupas**

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADOR DE RECURSOS</b>	<b>TOTAL DE RECURSOS (R\$)</b>
Mão-de-obra indireta	Horas	210,00
Mão-de-obra direta	Horas	700,94
Serviços de terceiros	Horas	1.499,70
Administração geral	Nº de funcionários	225,72
Condomínio	M <sup>2</sup> de área ocupada	557,95
<b>CUSTO DA ATIVIDADE</b>		<b>3.194,31</b>

**Tabela 16 – Distribuir as roupas**

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADOR DE RECURSOS</b>	<b>TOTAL DE RECURSOS (R\$)</b>
Mão-de-obra indireta	Horas	279,90
Serviços de terceiros	Horas	2.200,64
Administração geral	Nº de funcionários	225,73
Condomínio	M <sup>2</sup> de área ocupada	139,40
<b>CUSTO DA ATIVIDADE</b>		<b>2.845,67</b>

A tabela 17, a seguir, sintetiza os resultados obtidos com a alocação dos recursos às atividades.

Tabela 17 - Distribuição dos custos às atividades

CUSTOS	ATIVIDADES												
	Coletar	Pesar	Separar	Lavar as "leves"	Lavar as "pesadas"	Centrifugar	Calandrar	Secar	Prensar	Dobrar	Estocar	Distribuir	TOTAL
MOD				3.281,31	6.562,69		2.804,79	170,00	58,19	2.804,77	700,94		16.382,69
													-
Mão-de-obra ind.	163,20	46,50	93,00	279,90	279,90	233,10	186,30	139,80	46,89	279,90	210,00	279,90	2.238,39
													-
Serviços de terc.	687,68	45,84	91,69			4.401,30	5.997,86	364,87	125,19	5.997,81	1.499,70	2.200,64	21.412,58
													-
Material de cons.				1.217,95	2.435,91								3.653,86
													-
Água				2.889,54	8.304,39								11.193,93
													-
Energia elétrica				418,88	981,75	537,12	112,86	513,72	25,58				2.589,91
													-
Óleo BPF				405,30	810,60		1.852,80	4.226,70	694,80				7.990,20
													-
Máqu. e equip.				203,50	407,00	448,57	155,55	379,17	61,18				1.654,97
													-
Administr. Geral	77,47	77,47	77,49	335,21	335,20	451,45	661,90	441,40	220,90	441,41	225,72	225,73	3.571,35
													-
Condomínio		27,88	55,76	167,30	167,30	278,80	139,40	418,20	55,76	501,84	557,95	139,40	2.509,59
													-
<b>TOTAL</b>	928,35	197,69	317,94	9.198,89	20.284,74	6.350,34	11.911,46	6.653,86	1.288,49	10.025,73	3.194,31	2.845,67	73.197,47

#### **4.4.3 Etapa 3 – Identificar os Objetos de Custos**

Para identificar os objetos de custos, fez-se necessário identificar as atividades requeridas no SPR. Para isso, procedeu-se à observação do processo, a entrevistas com os profissionais do SPR e também com os de outras áreas, à medição de tempos e das quantidades de materiais utilizados.

Para obter um melhor resultado, o objeto de custo– Kg da roupa lavada – foi separado em Kg da roupa lavada “leve” e Kg da roupa lavada “pesada”.

#### **4.4.4 Etapa 4 – Alocação dos Custos das Atividades aos Objetos de Custos**

Após a identificação das atividades envolvidas no processo, seus direcionadores de recursos, a próxima etapa foi alocar os custos das atividades aos objetos de custos - Kg da roupa lavada “leve” e Kg da roupa lavada “pesada”.

Para tanto, o direcionador utilizado para a alocação foi a quantidade de roupa “leve” e de “pesada” lavada no mês, visto que, o ciclo de lavagem é determinado pelo grau de sujidade ("leve" ou "pesada").

Para a obtenção da quantidade de roupa lavada no mês, recorreu-se às planilhas elaboradas pelo gerente do setor. Nestas planilhas são anotados pelos funcionários da área contaminada, a quantidade de roupa a ser colocada nas máquinas.

**Tabela 18** – Custo total dos objetos de custos – set/00

ATIVIDADES	OBJETOS DE CUSTOS		TOTAL
	Kg da Roupa "Leve" (R\$)	Kg da Roupa "Pesada" (R\$)	
Coletar as roupas	309,45	618,90	928,35
Pesar as roupas	65,89	131,80	197,69
Separar as roupas	105,98	211,96	317,94
Lavar as "leves"	9.198,89	-	9.198,89
Lavar as "pesadas"	-	20.284,74	20.284,74
Centrifugar as roupas	2.116,78	4.233,56	6.350,34
Calandrar as roupas	3.970,48	7.940,98	11.911,46
Secar as roupas	2.217,96	4.435,90	6.653,86
Prensar as roupas	429,49	859,00	1.288,49
Dobrar as roupas	3.341,91	6.683,82	10.025,73
Estocar as roupas	1.064,77	2.129,54	3.194,31
Distribuir as roupas	948,55	1.897,12	2.845,67
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>23.770,15</b>	<b>49.427,32</b>	<b>73.197,47</b>
<b>TOTAL DE ROUPA LAVADA NO MÊS</b>	<b>16.473,90 Kg</b>	<b>32.948,10 Kg</b>	<b>49.422 Kg</b>
<b>CUSTO POR KG DE ROUPA LAVADA</b>	<b>R\$1,42/Kg</b>	<b>R\$1,51/Kg</b>	<b>R\$1,48/Kg</b>

Custo do Kg da roupa "leve": R\$1,42

Custo do Kg da roupa "pesada": R\$ 1,51

## 5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES

### 5.1 CONCLUSÕES

A intensificação nos últimos anos às referências ao custo, na área de saúde, envolve desde aspectos relacionados aos crescentes gastos públicos na área, aos problemas relacionados ao financiamento desses gastos, à grande necessidade e ainda pequena disseminação de métodos adequados de apuração ou mensuração de custos, à importância de seu gerenciamento, de seu controle e de seu uso para decisão, análise e escolha de programas e estabelecimento de políticas para a área.

Este trabalho mostra a importância da aplicação de um Sistema de Custos na empresa hospitalar, conhecendo, inicialmente, os sistemas de custos de hospitais de Florianópolis – SC e de Maringá – PR.

Com base nos questionários aplicados nas organizações hospitalares selecionadas, constatou-se que muitas destas organizações utilizam o Sistema por Centros de Custos, rateando os custos indiretos com base na mão-de-obra direta ou no material direto, sendo que não possuem poder de decisão frente aos contratadores de seus serviços e se sujeitam às tabelas de preços fixadas pelo SUS e por outros convênios.

A maioria dos hospitais pesquisados conhecem os preços, porém os custos continuam desconhecidos. Não conhecendo os custos, não dispõem de parâmetros que evidenciem as necessidades dos mesmos.

Conhecer o verdadeiro custo de cada serviço, do valor de cada conjunto de atividades que compõe os procedimentos médicos torna-se um diferencial competitivo da empresa em seu mercado. A exemplo dos demais segmentos de negócios, também a área hospitalar demanda uma administração profissional de negócios.

No setor produtivo, de produção sob encomenda e de serviços, especificamente no hospitalar os custos indiretos apresentam um papel preponderante nos custos totais. Logo, a metodologia tradicional perdeu sua utilidade e aplicabilidade no processo decisório. Nos hospitais, onde o fatores de produtividade e competitividade exigem outras abordagens, a gestão estratégica de custos assume um papel vital. Os leitos ociosos nos hospitais, constitui um exemplo desta mudança de abordagem. Esses leitos, apesar de não estarem sendo utilizados, não podem ser desativados, pois a demanda do hospital não pode ser

tratada semelhante aos modelos aplicáveis às empresas. Os hospitais lidam com vidas humanas e estes leitos devem estar disponíveis para emergências.

Outro exemplo é a quantidade de estoques. Os estoques, são hoje, considerados perdas que não acrescentam valor ao produto e demandam dispêndios. Ao mesmo tempo em que o tamanho do lote é diminuído, os estoques de matéria-prima, material em processo e produtos acabados também são reduzidos na empresa moderna. Os hospitais, contudo, não podem ser reduzir drasticamente seus estoques. Ressalta-se, novamente, que os hospitais lidam com vidas humanas, logo, torna-se imprescindível haver uma quantidade para a garantia do restabelecimento do paciente.

Torna-se inevitável, hoje, que os sistemas contábeis, utilizados nas empresas, tornem-se cada vez mais sofisticados. A contabilidade não pode mais apenas atender ao fisco, ela deve também fornecer informações ao usuário interno. Essas informações, por sua vez, devem ser verídicas, confiáveis, oportunas e que atendam às necessidades destes usuários. Os sistemas de custeio tradicionais já não mais atendem às necessidades da administração; estes sistemas de alocação dos custos indiretos somente tinham sentido há 50 ou 80 anos (quando foram criados), pois, na época, a mão-de-obra direta era responsável por grande parte dos custos incorridos na fabricação.

Nos últimos 20 anos, devido ao crescimento global as empresas vem sendo compelidas a se comprometerem com a excelência empresarial. Da mesma forma, a turbulência crescente do ambiente tem levado as empresas a desenvolver sistemas complexos e refinados.

As formas tradicionais de custeio, ainda muito utilizadas, não são mais adequadas aos controles internos dos processos. Além disto, não exploram com a profundidade gerencial necessária a identificação dos componentes de custo.

Os resultados preliminares do estudo bibliográfico demonstram que o custeio baseado em atividades é uma ferramenta gerencial eficaz que direciona corretamente o planejamento e controle dos custos. O sistema de custeamento baseado em atividades busca melhorar as informações, partindo do pressuposto que os recursos gastos pela organização são consumidos pelas atividades desenvolvidas e que os produtos ou serviços consomem estas atividades.

O ABC tem sido implementado com sucesso em inúmeras organizações manufatureiras e de serviços. Há consultores cuja especialidade é desenvolver sistemas ABC para seus clientes. Nos EUA, há um número considerável de software de ABC disponíveis, com um bom suporte na implementação do sistema. Para os serviços de saúde

que estão enfrentando a redução de receitas e aumento nas despesas, o ABC pode ser uma ferramenta valiosa para administradores hospitalares no controle de custos e na tomada de decisões.

Com o ABC, os administradores podem obter informações operacionais valiosas para a administração dos serviços e dados de custos para o sistema de reembolso dos serviços prestados. Com o melhor entendimento do processo de consumo dos custos, o hospital pode ser reembolsado pelos serviços realmente prestados. O sistema de saúde ideal é aquele com o qual paga-se pelo que se usa e se usa apenas o necessário. O sistema ou Gerenciamento de Custos Baseado em Atividades (ABM) leva em direção a este objetivo.

Com base na fundamentação teórica, a aplicação prática do sistema ABC no Serviço de Processamento de Roupas do Hospital Universitário de Florianópolis proporcionou ao setor conhecer um novo método de calcular seus custos. Logo, atingiu-se o objetivo geral citado na introdução do trabalho.

Há de se observar, porém, que o ABC não é uma panacéia para todos os problemas dentro de um hospital ou qualquer outra organização. Se uma organização está operando ineficientemente, o ABC pode auxiliar os administradores na identificação das atividades que são caras e que não adicionam valor. A administração, porém, é que decide sobre as ações que precisam ser tomadas para reduzir os custos destas atividades caras e, eventualmente, eliminar todas as atividades que não agregam valor.

## **5.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS**

A ampliação da aplicação do ABC nos demais setores do HU, em conjunto o desenvolvimento de um software, poderá produzir uma visão mais abrangente sobre a instituição, a partir das novas informações de custeio por atividade.

Quanto à aplicação do ABC no SPR, requer um estudo mais profundo que analise as atividades que agregam valor, o tempo ocioso de alguns funcionários, as atividades que estão onerando o custo do Kg da roupa lavada. Também deve ser feito um estudo no sentido de viabilizar o tratamento da água utilizada nas lavagens, para reaproveitamento destas e a conseqüente diminuição dos custos.

A aplicação do questionário em outras capitais, como São Paulo e Porto Alegre também será de grande utilidade, visto que já foram publicados alguns artigos de hospitais

(situados nessas capitais) que abandonaram os sistemas tradicionais e estão utilizando o sistema ABC. Logo, os resultados apresentados seriam outros, pois, como foi dito na introdução do trabalho, a amostra dos hospitais não foi aleatória, o que limita os resultados obtidos dos casos estudados e impede qualquer tentativa de generalização.

Por fim, recomenda-se propor um modelo de avaliação de desempenho em uma organização hospitalar, considerando aspectos relacionados aos objetivos estratégicos e aos processos mais relevantes de sua cadeia de valor, buscando aprimorar processos através da utilização de técnicas de custos e de engenharia econômica.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, José Jesus de. **Sistemas de custos em organizações hospitalares – estudo de casos**. Rio de Janeiro, 1987. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. ISEC/FGV.

ALMEIDA, Teófilo R. R. Perspectivas de sobrevivência do hospital. **Revista Paulista de Hospitais**, São Paulo, n.5/6, p.104-113, maio/jun. 1983.

ANTUNES, José Leopoldo Ferreira. **Hospital: instituição e história social**. São Paulo: Letras & Letras, 1991.

ATKINSON, Anthony; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S. et al. **Contabilidade gerencial**; trad. André Olímpio Nosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BACKER, M. & JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos – um enfoque para a administração de empresas**. São Paulo: McGraw-Hill, 1979.

BARTOLOMEU, Tereza Angélica. **Identificação e avaliação dos principais fatores que determinam a qualidade de uma lavanderia hospitalar – um estudo de caso no setor de processamento de roupas do Hospital Universitário da UFSC**. Florianópolis, 1998. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. PPGEP/UFSC.

BAUMGRATZ, Euler de. **Gestão hospitalar estratégica**. Capturado em 14 de jul. de 1997. On line. Disponível na internet <<http://www.ahgm.com.br/gestao.htm>>.

BAZZO, Edson. **Geração de vapor**. Florianópolis: Ed. da UFSC, 1995.

BERMAN, Howard & WEEKS, Lewis E. **Administração financeira de hospitais**; trad. Katherine Marie-José Okretic. São Paulo: Pioneira, 1979.

BORNIA, Antonio Cezar. **Ingenieria de costos**, 1997. Apostila da disciplina de custos industriais. Florianópolis, 1997. PPGEP/UFSC.

BRIMSON, James. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**; trad. Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.

CAPASSO, Carmelo M.; GRANDA, Fernando E.; SMOLJE, Alejandro R. Custeio baseado em atividades (ABC) vs. métodos tradicionais de custeio; trad. Rodrigo Debus Soares. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n.116, p.72-79, mar./abr. 1999.

CATELLI, Armando, & GUERREIRO, Reinaldo. Uma análise crítica do sistema “ABC”- Activity Based Costing . **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n.91, p.16-24, Jan./Fev. 1995.

CERRI, Paulo. **Profissionalismo na administração**. Capturado em 29 de nov. de 1998. On line. Disponível na internet <<http://www.ahmg.com.br/profissi.htm>>.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades = ABM – Activity Based Management**. São Paulo: Atlas, 1997.

CHING, Hong Yuh. Palestra sobre a gestão por atividades em empresas de serviços. Florianópolis, 2000.

COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.

COGAN, Samuel. **Hospitais ainda não administram custos**. Capturado em 04 de jan. de 2000. On line. Disponível na internet <<http://www.estado.com.br/jornal/suplem/emps/98/02/22/emps013.html>>.

COGAN, Samuel. **Modelos de ABC/ABM: inclui modelos resolvidos e metodologia original d reconciliação de dados para o ABC/ABM**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custo como ferramenta gerencial, 8**. São Paulo: Atlas, 1995.

COOPER, Robin e KAPLAN, Robert. **Measure costs right: make the right decisions.** Harvard Business Review, Boston, n.5, p.96-103, spt./oct. 1988.

COSTA, Mônica Accioly. **Metodologia para implantação da gestão baseada em atividades (ABM): uma aplicação em área da engenharia da CELESC.** Florianópolis, 1999. Dissertação de mestrado em Engenharia de Produção. PPGEP/UFSC.

CROZATTI, Jaime; CROZATTI, Jairo. Custeio ABC no serviço de reciclagem de plástico: um caso prático. XII CONVENÇÃO DOS CONTABILISTAS DO ESTADO DO PARANÁ. **Anais...** Maringá: CRC/PR, 1997. p.171-182.

CROZATTI, Jaime; SHINZAKI, Keiko; PANHOCA, Luiz. Aspectos Introdutórios da gestão estratégica de custos XII CONVENÇÃO DOS CONTABILISTAS DO ESTADO DO PARANÁ. **Anais...** Maringá: CRC/PR, p.31-45, 1997.

DUTRA, Rubens R. **Estratégia para implantação de um sistema de apuração de custos hospitalares.** Capturado em 04 de jan. de 2000. On line. Disponível na internet <<http://www.gea.org.br/scf/estratégia.html>>.

EDBRROKE, D. L.; STEVENS, V. G.; HIBBERT, C. L. et al. **A new method of accurately identifying costs of individual patients in intensive care: the initial results.** Springer-Verlag, p.645-650, 1997.

ESTEVES, Maria Josefa Vilar. **A utilização de custos em hospitais paulistas: um estudo preliminar.** São Paulo, 1992. Dissertação de Mestrado em Saúde Pública. Faculdade de Saúde Pública da USP.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia.** São Paulo: Atlas,1993.

FAVORETTO, Patrícia & LIMA, , Cássia Regina. **Análise dos sistemas de custos hospitalares em Maringá.** Maringá, 1997. Pesquisa de iniciação científica – Departamento de Ciências Contábeis/UEM.

FERNANDES, Luiz Oswaldo. **Custo hospitalar**. São Paulo: LN Impressos Padronizados, 1993.

FERREIRA, José Ivan Alvares Xavier. Como medir a satisfação do cliente. **CQ Qualidade**, São Paulo, p.60-64, abr. 1996.

FREITAS, Jodrian Soares Amorim de. A quem interessa a qualidade? **CQ Qualidade**, São Paulo, p.44-47, abr. 1996.

GASPARETTO, Valdirene. **Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do custeio baseado em atividades**. Florianópolis, 1999. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. PPGEP/UFSC.

GERSDORFF, Ralph C. J. von. A contabilidade de custos no Brasil – Qual seria um sistema prático, simples, eficaz? **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n.33, p.34-46, 1980.

GERSDORFF, Ralph C. J. von. Contabilidade hospitalar de custos no Brasil – situação, problemas, sugestões. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n.30, p.22-34, 1979.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1994.

GOODE, William J.& HATT, Paul K. **Método em pesquisa social**. São Paulo: Nacional, 1979.

GONÇALVES, Marcio Augusto; TEIXEIRA, Luiz Antonio Antunes; GONÇALVES, Antonio Artur de Souza et al. **Gestão estratégica de informação baseada em custos – um estudo aplicado no setor de serviços**. ENANPAD; Foz do Iguaçu, 1998.

GOULART, Rosângela Leonor. **Custeio baseado em atividade (ABC) aplicado em um serviço de radiologia em unidade hospitalar**. Florianópolis, 2000. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. PPGEP/UFSC.

HOPP, João Carlos & LEITE, Hélio de Paula. O Crepúsculo do Lucro Contábil. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, n.4, p.55-63, out./dez. 1988.

HOPP, João Carlos & LEITE, Hélio de Paula. Onde nascem os prejuízos. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, n.4, p.61-70, out./dez. 1990.

IOB – TEMÁTICA CONTÁBIL E BALANÇOS. **O declínio do custo de mão-de-obra**. São Paulo, p.62-60, jul. 1996.

IOB – TEMÁTICA CONTÁBIL E BALANÇOS. **Surgimento e evolução da contabilidade de custos**. São Paulo, p.100-96, nov. 1996.

JOHANSTON, Halley. **Sistemas de informação hospitalar: presente e futuro**. Capturado em 29 de nov. de 1998. On line. Disponível na internet <<http://www.epub.org.br/informed/halley.htm>>.

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

KOLIVER, Olivio. As mudanças estratégicas nas entidades e o comportamento dos custos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, p.36-46, jan./fev. 1999.

KNOBEL, Elias; AVEZUM, Ávaro; HAIBI, Douglas Ricardo et al. **Qualidade e custos em terapia intensiva**. Capturado em 04 de jan. de 2000. On line. Disponível na internet <<http://www.socesp.org.br/revista/v8n3/729>>.

LEONE, George S. Guerra. O enfoque administrativo da contabilidade de custos. **Revista do conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, p.60-66, dez. 1999.

LEONE, George S. Guerra. A contabilidade de custos no final do segundo milênio: reflexões em torno de algumas manifestações recentes sem conteúdo histórico e científico. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, p.8-15, nov./dez. 1999.

LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. **Activity-Based Costing para hospitais**. São Paulo, 1997. Dissertação de Mestrado em Administração Contábil e Financeira. EASP/FGV.

LIMA, Clóvis Ricardo Montenegro de & LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. A Avaliação do Custo-Eficácia em Organizações de Saúde. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, n.2, p.62-73, abr./jun. 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1996

MACHLINE, C. et al. **O hospital e a visão administrativa contemporânea**. São Paulo: Pioneira, 1983.

MASCARENHAS, Rodolfo dos. A organização de assistência à saúde e da atenção médica como condicionamento de saúde das comunidades. **Saúde da comunidade**. Temas de medicina preventiva e social. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, p.95-117, 1976.

MATTOS, José Geraldo de. **Custo de produção (história, teoria & conceitos)**. Capturado em 17 de out. de 2000. On line. Disponível na internet <<http://www.gea.org.br/scf/aspectosteoricos.html>>.

MATTOS, José Geraldo de. **Sistemas de custeio**. Capturado em 17 de out. de 2000. On line. Disponível na internet <<http://www.gea.org.br/scf/sistemas.html>>.

MEDICI, André César & MARQUES, Rosa Maria. Sistemas de custo como instrumento de eficiência e qualidade dos serviços de saúde. **Cadernos Fundap**. Rio de Janeiro: FGV, p.47-59, jan./abr. 1996.

MENDONÇA, Luiz Antonio. **Custeio ABC (Activity –Based Costing)**. Capturado em 04 de jan. de 2000. On line. Disponível na internet <<http://www.geocities.com/TheTropics/Lagoon/5209/abc-cost.htm>>.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Manual de apuração de custos hospitalares**. Brasília, Centro de Documentação do Ministério da Saúde, 1988.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991

OLIVEIRA, Cícero de. **O Hospital do futuro no Brasil**. Capturado em 29 de nov. de 1998. On line. Disponível na internet <<http://www.ciahospitalar.com.br>>.

OLIVEIRA, Guaracy Salles de. A Era dos Serviços. **CQ Qualidade**, São Paulo, n. 40, p.20-22, set. 1995.

OSTRENGA, Michael R.; OZAN, Terrence R.; HARWOOD, Robert D. MacIlhattan. **Guia da Ernst & Young para Gestão Total dos Custos**; trad. Nivaldo Montigelli Jr.. Rio de Janeiro: Record, 1997.

PALÁCIO, Edson Luiz. **Dinâmica de custos em empresas hospitalares – um estudo de caso**. Maringá., 1991. Monografia de Pós-Graduação em Contabilidade Gerencial. UEM.

PALÁCIO, Edson Luiz. Dinâmica de custos em empresas hospitalares. **Enfoque – Reflexão Contábil**. Maringá, n.6, p.19-24, 1993.

PEREIRA, Maurício Fernandes. **Mudança estratégica em uma organização hospitalar: um estudo de caso dos últimos 20 anos**. Florianópolis, 1996. Dissertação de mestrado em Engenharia de Produção. PPGEP/UFSC.

PITTA, A. **Hospital: dor e morte como ofício**. São Paulo: HUCITEC, 1994.

PLAYER, Steve et al. **ABM: lições do campo de batalha**. São Paulo: Makron Books, 1997.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

RAMOS, R. **A integração sanitária: doutrina e prática**. São Paulo, 1972. Tese para Livre Docência. Faculdade de Saúde Pública/USP.

ROCCHI, Carlos Antonio de. Apuração de custos em estabelecimentos hospitalares. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 41, p.19-27, 1982.

ROCHA, Luis Augusto de Giordano. **Jogos de empresa: desenvolvimento de um modelo para aplicação no ensino de custos industriais**. Florianópolis, 1997. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. PPGEP/UFSC.

ROCHA, Wellington. Custeio baseado em atividades: mitos, falácias e possíveis verdades. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 91, p.56-63, jan./fev. 1995.

RODRIGUES FILHO, José. Método de pagamento hospitalar no Brasil. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, n. 24, p.78-86, ago./out. 1990.

ROSEN, George. **A history of public health**. New York: M. D. Publications, 1958.

ROTCH, William. Custeio baseado em atividades em empresas de serviços. **Curso de Especialização em Controladoria e Gerência Financeira**. Maringá, p.96-103, fev. 1988.

ROTCH, William. Custeio baseado em atividades em empresas de serviços. **Curso de Especialização em Controladoria e Gerência Financeira**. Maringá, p.4-13 fev. 1995.

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

SALLES, Pedro. **História da medicina no Brasil**. Belo Horizonte: Gr. Holman Ltda., 1971.

SELIG, Paulo Maurício. **Gerência e avaliação do valor agregado empresarial**. Florianópolis, 1993. Tese de doutorado em Engenharia de Produção. PPGEP/UFSC.

SHANK, John & GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SHANK, John & GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**; trad. Luiz Orlando Coutinho Lemos. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Sérgio Luiz da. **Um instrumento de avaliação de desempenho de recursos humanos com o uso do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)**. Florianópolis, 1999. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. PPGE/UFSC.

SIQUEIRA, Moema Miranda de. **Organização dos serviços de saúde: trajetória de pacientes e metas operacionais em hospitais**. São Paulo, 1985. Tese de Doutorado em Administração. Faculdade de Economia e Administração/USP.

STERN, Bernhard J. A saúde das cidades e o primeiro movimento de saúde pública. **Medicina social: aspectos históricos e teóricos**. São Paulo: Global, p.84-94, 1983.

TECNOSUL. **O método ABC**. Capturado em 04 de jan. de 2000. On line. Disponível na internet <<http://www.allora.com.br/metab00.htm>>.

TOGNON, Ivanir Vitor. **Uma contribuição ao estudo dos custos hospitalares com o uso do custeio baseado em atividades: um estudo de caso do setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho**. Florianópolis, 2000. Dissertação de Mestrado em Administração. Curso de Pós-Graduação em Administração/UFSC.

TURNEY, Peter B. B. **Common cents: the ABC performance breakthrough**. Hillsboro: Cost Technology, 1991.

UDPA, Suneel. Activity-Based-Costing for hospitals. **Health Care Manage Review**, p.83-96, 1996.

VARTANIAN, Grigor Haig. Sistema de custeio e controle. XII CONVENÇÃO DOS CONTABILISTAS DO ESTADO DO PARANÁ. **Anais...** Maringá: CRC/PR, p.147-156, 1997.

VASSALO, Cláudia. Por que os preços cobrados pelos hospitais brasileiros são tão altos? **Revista Exame**. n.19, p.84-96, maio 1997.

# **ANEXOS**

**Anexo 1 – Questionário aplicado nas Organizações Hospitalares**

Florianópolis, 30 de Junho de 1999

Prezados Senhores,

A Universidade Federal de Santa Catarina, através de seu PPGEP – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção e Sistemas, está desenvolvendo uma pesquisa de campo de natureza exploratória na área de custos hospitalares.

A nossa aluna do Programa de Pós-Graduação, Katia Abbas, está engajada em uma pesquisa que procura obter dados sobre a estrutura de custos das diversas instituições hospitalares da cidade de Florianópolis – SC e da cidade de Maringá – PR e assim, apurar como estas instituições atribuem preços aos serviços prestados.

Para a realização deste estudo foram selecionados os principais hospitais destas duas cidades, tanto do setor público quanto do privado.

Solicitamos, assim, a colaboração de V. Sas. para esse estudo, no sentido de conceder à mestrandia uma entrevista.

Todas as informações apresentadas na entrevista serão consideradas estritamente confidenciais. Com relação a análise das respostas, os resultados serão apresentados de forma agregada de maneira a tornar impossível respostas individuais.

Ressaltamos que a colaboração de V. Sas. é de vital importância para o sucesso de nosso trabalho.

Oportunamente teremos o prazer em enviar-lhes os resultados da pesquisa.

Estamos a sua disposição na Universidade Federal de Santa Catarina – Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas.

Atenciosamente,

---

Dr. Álvaro Guillermo Rojas Lezana

Orientador do Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção

Data: \_\_/ \_\_/ 1999.

Razão Social do Hospital: \_\_\_\_\_

Nome de Fantasia: \_\_\_\_\_

Endereço: \_\_\_\_\_

Bairro: \_\_\_\_\_

Nome do entrevistado: \_\_\_\_\_

Cargo: \_\_\_\_\_ Tempo: \_\_\_\_\_

Nome do entrevistado: \_\_\_\_\_

Cargo: \_\_\_\_\_ Tempo: \_\_\_\_\_

## **ROTEIRO DA ENTREVISTA**

### **CARACTERÍSTICAS GERAIS DO HOSPITAL**

1- Data de início das atividades: ..... / ..... / .....

2- Tipo da unidade hospitalar

- Hospital Geral (clínica médica, clínica cirúrgica, obstétrica e pediátrica)
- Hospital Universitário
- Hospital do INSS
- Maternidade
- Outros. Especifique:

3- Setor a que pertence.

- Privado
- Filantrópico
- Público
- Federal
- Estadual
- Municipal

4- Ordenamento Jurídico - Quanto ao Objetivo

- Com Fins Lucrativos
- Sem Fins Lucrativos

5 - Quantidades de Leitos existente.

- Até 100
- De 101 a 200
- De 201 a 300
- De 301 a 400
- Acima de 400

## 6 - Quantidade de empregados

\_\_\_\_\_ Médicos  
\_\_\_\_\_ Enfermeiros  
\_\_\_\_\_ Setor Administrativo  
\_\_\_\_\_ Outros

## 7 – Quem comanda o hospital

- Administração profissionalizada
- Próprios médicos
- Outros. Especifique:

## 8 – Quais as fontes de recursos para a manutenção do hospital?

- Apenas remuneração pelos serviços prestados
- Além das remunerações dos serviços prestados, de subvenções e contribuições
- Apenas subvenções e contribuições
- Outras. Por favor, especifique

**SISTEMA CONTÁBIL**

1 - Qual a relação entre a contabilidade, custos e orçamento existente no plano de contas da organização?

- Funcionam como sistema independentes
- Somente contabilidade e custos são integrados
- Somente contabilidade e orçamento estão integrados
- Sistema integrado de contabilidade, custo e orçamentos.

2 - Qual o sistema de contabilidade de custos atual?

- Sistema por Ordem
- Sistema por Processo
- Sistema por Centros de Custos
- Sistema ABC (Activity-Based Costing)

3- Qual o método de custeio utilizado?

- Custeio por Absorção
- Custeio Variável
- Outros. Especifique :

4 - Quando foi implantado o atual sistema de custo?

5 - Já existiu outro sistema de custo?

- Não
- Sim. Especifique qual

6 - O sistema de custo atual foi implantado para atender:

- Exigências de Órgãos externos. Especifique
- Exigências fiscais
- Necessidades da administração quanto ao controle das operações
- Necessidades da administração quanto a tomada de decisões
- Necessidades da administração quanto a fixação de preços
- Outros. Especifique:

7 - Quais os principais objetivos da implantação do sistema de custo?

8 - O atual sistema de custos foi estruturado por:

- Departamento de contabilidade
- Consultoria externa
- Outro departamento do hospital. Indique.
- Órgãos externos. Mencione.

9 - Quais os departamentos do hospital que participaram na implantação do atual sistema de custo?

- Departamento de contabilidade
- Departamento de custos
- Outros. Indique:

10 - O que levou ao hospital a utilizar o atual sistema de custos?

- Modelo recomendado pela literatura
- Sistema usados em outros hospitais
- Outros. Especifique:

11 - Foram desenvolvidos programas de treinamento de pessoal para a implantação do sistema de custos?

- Não
- Sim. Descreva as fases desse treinamento

12 - Qual a reação do pessoal do hospital em relação à implantação do sistema de custos?

A- Médicos e enfermeiros

- Favorável. Comente:
- Desfavorável. Por que?

B- Pessoal do departamento de contabilidade de custos

- Favorável. Comente
- Desfavorável. Por que?

C- Administração Superior

( ) Favorável. Comente

( ) Desfavorável. Por que?

13 – A aplicabilidade do sistema de custos está produzindo os resultados esperados?.

( ) Sim. Comente:

( ) Não. Por que ?

**CRITÉRIOS E PROCEDIMENTOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS**

1 - No sistema de custo atual, há separação entre custos fixos e variáveis?

Não

Sim. Descreva os objetivos desta separação:

2 – E entre custos diretos e indiretos, há separação?

Não

Sim. Descreva como isto se dá:

3 – O hospital está estruturado em centros de responsabilidade?

Sim

Não.

4 - Como se dá a alocação dos custos indiretos aos serviços?

Rateio. Cite a base utilizada:

Rastreamento

Outros. Especifique:

5 – Quais os critérios para determinar o custo de cada paciente?

Alocação de custos incorridos nas folhas de cada paciente

Custos médios unitário de cada departamento, obtendo-se o custo médio unitário

Outros. Por favor, especifique.

6 - Como é apurado o custo paciente-dia?

7 – Como as informações geradas pelo sistema de custos fluem para a contabilidade geral?

## RELATÓRIOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

1 – Que tipos de relatórios de custos são elaborados? Com quais objetivos ? Comente.

2 – Com que periodicidade?

Mensal

Trimestral

Outros. Por favor, especifique.

3 – Quais os setores do hospital que recebem os relatórios de custos?

4 – Os relatórios de custos são analisados pela administração?

Não

Sim. Que tipo de análise é realizada?

Análise da evolução dos custos

Análise dos centros de custos

Análise dos custos totais

Outros tipos de análise. Por favor, especifique-as.

**CONTROLE DE CUSTOS**

1 – O hospital possui um sistema orçamentário formal?

( ) Sim

( ) Não. Passar para a pergunta 4

2 – Com que propósitos são elaborados os orçamentos?

3 – São analisadas as diferenças entre os resultados reais e os objetivos orçamentários?

( ) Sim

( ) Não

4 – São avaliadas as incorrências de maior ou menor custo em comparação com os previamente orçados?

( ) Sim

( ) Não

5 – O hospital adota o sistema de custo-padrão?

( ) Sim

( ) Não

6 – Qual a finalidade da adoção do custo-padrão?

**CUSTOS PARA DECISÕES**

1 – Os preços dos serviços são estabelecidos a partir dos custos hospitalares levantados para cada modalidade?

( ) Sim. Por favor, responda em que base.

( ) Não. Por favor, indique os critérios de fixação dos preços dos serviços.

2 – O sistema de custos é usado para a tomada de decisões?

( ) Não.

( ) Sim. De que forma?

3 – São estudadas as diferenças entre os resultados reais do período corrente e os resultados reais de um período anterior?

( ) Sim

( ) Não

4 – São analisadas as variações de receitas?

( ) Sim

( ) Não

5 – No hospital, há serviços prestados por terceiros? Especifique-os e explique por que se optou pela terceirização.

**SISTEMA ABC**

1 – O SR. (ª) não acha que ocorrem distorções no custeio dos produtos/serviços, provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos?

( ) Sim

( ) Não

2 – Vocês percebem na empresa a presença constante de atividades que não agregam valor como retrabalho, atividades repetitivas, e uso ineficiente de recursos?

( ) Sim

( ) Não. Passe para a pergunta nº 4

3 – Como vocês tratam estas atividades?

4 – O desenvolvimento e a implantação de métodos avançados de custeamento nas empresas do nosso país, é algo sobre qual toda a classe contábil brasileira precisa se debruçar. A informação é insumo insubstituível no processo de gestão. Assim, a boa informação faz a diferença entre os empreendimentos de sucesso e aqueles que não tem a mesma sorte. Possui esta organização um amplo sistema de informações sobre as atividades hospitalares que colete e organize os dados relativos à produção de serviços da unidade?

( ) Sim

( ) Não

5 – O SR (ª) conhece ou já ouviu falar sobre o Sistema ABC?

( ) Sim

( ) Não. Passe para a pergunta nº 5

6 – O SR. <sup>(a)</sup> conhece as vantagens que este sistema pode trazer a esta organização hospitalar?

Sim. Especifique

Não

7 – Melhor controle de custos e melhor tomada de decisões estão entre os muitos benefícios experimentados por aqueles que adotaram o ABC. O SR <sup>(a)</sup> não acha que esta ferramenta também pode ser muito valiosa para os administradores desta organização?

Sim

Não. Por que?

**Anexo 2 - Leitura efetuada pelo engenheiro do HU para o cálculo da energia elétrica****Tensões**

FASE Média (V)	MÍNIMA(S)			MÁXIMA(S)		
	HORA	DATA	V	HORA	DATA	V
A: 210.79	9:26:00	01/11/00	205.85	21:28:00	31/10/00	215.44
	9:25:00	01/11/00	205.98	20:23:00	31/10/00	215.36
	9:24:00	01/11/00	206.24	21:27:00	31/10/00	215.29
B: 212.49	12:32:00	01/11/00	209.00	20:33:00	31/10/00	217.17
	0:13:00	01/11/00	209.13	21:13:00	31/10/00	217.10
	16:29:00	31/10/00	209.23	21:28:00	31/10/00	217.00
C: 221.65	9:26:00	01/11/00	207.35	20:33:00	31/10/00	216.62
	9:25:00	01/11/00	207.53	21:28:00	31/10/00	216.27
	12:32:00	01/11/00	207.61	21:13:00	31/10/00	216.17

**Correntes**

FASE Média (A)	MÍNIMA(S)			MÁXIMA(S)		
	HORA	DATA	V	HORA	DATA	V
A: 40.61	13:05:00	01/11/00	15.31	16:52:00	31/10/00	88.17
	13:03:00	01/11/00	15.31	16:53:00	31/10/00	86.56
	13:04:00	01/11/00	15.33	16:51:00	31/10/00	83.75
B: 41.77	13:05:00	01/11/00	15.43	15:52:00	31/10/00	91.77
	13:04:00	01/11/00	15.43	16:53:00	31/10/00	88.24
	13:03:00	01/11/00	16.02	16:51:00	31/10/00	88.16
C: 41.88	13:05:00	01/11/00	15.97	16:52:00	31/10/00	88.27
	13:04:00	01/11/00	16.21	16:53:00	31/10/00	85.37
	13:03:00	01/11/00	16.77	16:51:00	31/10/00	84.50

**Demandas Máximas**

	FORA PONTA			PONTA			RESERVADO		
	HORA	DATA	Kw	HORA	DATA	Kw	HORA	DATA	Kw
1	16:52:00	31/10/00	30.39	18:06:00	31/10/00	20.87	0:00:00	00/00/00	0.00
2	16:48:00	31/10/00	30.31	18:02:00	31/10/00	20.37	0:00:00	00/00/00	0.00
3	16:51:00	31/10/00	30.18	18:01:00	31/10/00	20.35	0:00:00	00/00/00	0.00

**Consumo/Fator de Potência**

FASE	FORA PONTA			PONTA			RESERVADO			TOTAL	
	%	Kwh	FP	%	Kwh	FP	%	kWh	FP	Kwh	FP
A	87.16	106.20	0.627	12.84	15.65	0.637	0.00	0.00	1,000	121.85	0.628
B	86.42	107.43	0.615	13.58	16.87	0.637	0.00	0.00	1,000	124.30	0.618
C	87.79	106.46	0.602	12.21	14.81	0.587	0.00	0.00	1,000	121.27	0.600
<b>TOTAL</b>	<b>87.12</b>	<b>320.08</b>	<b>0.615</b>	<b>12.88</b>	<b>47.33</b>	<b>0.621</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>1,000</b>	<b>367.42</b>	<b>0.615</b>

Total: 367,42 Kwh/dia = 11.022,60 KWh/mês

Logo: 11.022,60 Kwh/mês x R\$0,11 (custo) = **R\$1.212,48/mês**