

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: O NÍVEL DE SATISFAÇÃO DOS GESTORES DE HOSPITAIS BRASILEIROS QUE IMPLANTARAM ESTA METODOLOGIA

Vidigal Fernandes Martins

Jean Carlo Vilarinho Dias

Claider Euclen de Carvalho

Clevertton Euclen de Carvalho

Universidade Federal de Uberlândia (Brasil)

RESUMEN

O alto grau de complexidade na apuração de seus custos, alinhado a crença de que os métodos tradicionais existentes de custeio ainda sejam eficazes, fazem com que a maioria dos hospitais ainda não utilize o Custeio Baseado em Atividades (ABC). A redução dos resultados¹ e a globalização² fazem do ABC uma ferramenta inerente à sobrevivência no mercado. Existem hospitais que já o implantaram e colhem valiosos benefícios. Este trabalho vem mostrar a acurácia na utilização do custeio ABC nos hospitais universitários e de ensino, especificamente naqueles que responderam positivamente à última pesquisa realizada em Agosto de 2006. Dos 115 hospitais daquela pesquisa, 34 responderam o questionário e, foi verificado que somente 4 usavam o custeio ABC enquadrando-se para responder o questionário deste artigo. O estudo nos levou à conclusão que a maioria das atividades relevantes detém acurácia na utilização do sistema de custeio ABC pelos hospitais pesquisados e atendem aos fundamentos para sua continuidade e eficácia. Também foi verificado que os atuais hospitais não abrem mão da utilização do sistema e ainda vêm com desconfiança os resultados com a utilização dos sistemas de custeio tradicionais, e que a implantação do custeio ABC seja uma necessidade no ambiente hospitalar.

PALABRAS CLAVE: Custos; Benefícios; Acurácia.

ABSTRACT

The high level of complexity to reckon yours costs, lined up in a belief of the tradition methods that are common used and are worthy, make that the most of the hospitals does not use the Expenditure based on Activities. The reduction of results and the “globalization” make the Expenditure based on Activities on instrument inherent to survive into the market. Nowadays has hospitals that already use the Expenditure based on activities and they have valuable results. This article will show the accuracy when is used the Expenditure based on Activities in Brazilian Universities Hospitals. Brazil has 115 Universities Hospitals and this research reveal that only 4 use the Expenditure based on Activities, which fits to answer the questionnaire about this article. This research reveals a partial conclusion that the most considerable activities has the accuracy when is used the system of Expenditure based on Activities in the research make with the hospitals, also attend the basis for their efficiency and continuity. Besides was verified that the hospitals use only the Expenditure based on Activities and they have distrust in the results that are based on the traditional system and they affirm that the establish of Expenditure based on Activities is a necessity into the hospitals.

KEY WORDS: Costs; Benefits; Accuracy.

¹ Aumento constante de custos e redução das receitas hospitalares.

² O Progresso e desenvolvimento mundial e a relação destes com o mercado hospitalar.

INTRODUÇÃO

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) está sendo cada vez mais conhecido como uma opção às conseqüentes estruturações das organizações frente às informações cada vez mais rápidas e necessárias para os processos decisórios como são os custos hospitalares. O método ABC vem sendo utilizado por diversas organizações de serviços de saúde em todo mundo, inclusive no Brasil, onde alguns hospitais têm implantado este método. Os custos ao se prover serviço médico aumentaram, enquanto os pagamentos para esses serviços diminuíram. Com isso, para permanecer lucrativo neste ambiente, um médico precisa de informação precisa de custo, da qual podem ser tomadas decisões empresariais com base nessas informações.

Nestes ambientes, onde é relevante o conhecimento dos custos fixos frente aos processos de cada departamento e atividade da empresa, o Sistema ABC ganha notoriedade visto que todos os custos de produção são atribuídos mediante as causas provocadas pelos gastos. Sendo uma ferramenta constante de gestão de custos, onde a administração pode usá-lo para controle e realimentação dos planejamentos dos objetivos e metas traçadas pelas organizações. A implementação de um sistema ABC efetivo nunca acontecerá a menos que seja apoiado por todos os níveis dentro da organização.

Khoury (1997) apresentou resultados de pesquisas sobre o uso do Custeio ABC no ambiente empresarial com um aumento de sua utilização de 6% para 36%, de 1991 a 1993. Fizemos uma pesquisa³ em 2006 com um levantamento do uso do ABC nas Unidades Hospitalares, onde analisamos 115 hospitais, e com a amostra de 30%, ou seja, 34 hospitais, concluímos que a maioria utiliza outros sistemas de custeio com pouca condição de fornecer as informações úteis à gestão. Dos 34 somente 4 hospitais diziam utilizar o sistema ABC, ou seja, 12% dos que responderam o questionário. Diante das causas apresentadas para não utilização do ABC mostraram-se a complexidade e se diziam satisfeitos pelo atendimento das necessidades que possuíam.

Foi desenvolvido um questionário para se apurar a satisfação e a avaliação do nível de implantação do Custeio ABC nos hospitais, sendo utilizados conhecimentos, características, técnicas e procedimentos segundo seus principais autores. O objetivo é avaliar a satisfação dos gestores de hospitais brasileiros que utilizam o Sistema ABC e verificar o nível de utilização de suas principais características pelos mesmos.

METODOLOGIA

O estudo classifica-se como uma pesquisa descritiva, realizada por meio de um levantamento de questionários.

As conclusões são conseqüência da análise de toda a população, portanto, sem margem de erro preestabelecida. As pesquisas de levantamento, geralmente, são mais utilizadas em estudos descritivos, cujos resultados não demandam exigência de se aprofundar no problema de pesquisa.

A população pesquisada é composta pelos hospitais filiados à Associação Brasileira de Hospitais Universitários e de Ensino (ABRAHUE), totalizando 4 instituições que utilizam o Sistema ABC, conforme a pesquisa de Agosto/06. Naquela pesquisa de acordo com a ABRAHUE, apenas 22 hospitais não estavam filiados a ela no período em que foram aplicados os questionários.

Os hospitais universitários e de ensino foram escolhidos por serem, na maioria, hospitais de grande porte e que prestam serviços de média e alta complexidade. Embora as pesquisas anteriores tenham sido realizadas em empresas de um modo geral, pelo menos em tamanho, procura-se aproximar o objeto deste estudo àquelas.

³ Artigo originalmente apresentado no X Congresso Internacional de Custos, em Lyon, França, de 13 a 15 de junho/2007 e publicado na Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, nº 44, p. 33-43, Maio/Agosto 2007.

REFERENCIAL TEÓRICO

Iremos abordar os principais conceitos e tópicos referentes ao Custeio ABC que utilizaremos em nossa pesquisa para posteriormente concretizarmos o objetivo deste artigo.

CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA ABC

O método ABC tem como idéia básica, “tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representam as relações entre os produtos e estas atividades” (BORNIA, 1997, 42).

Este método vem sendo implementado por um crescente número de organizações ao redor do mundo Horngren *apud* Bittencourt, (1999). Para o setor de serviços, o método ABC é de fácil aplicação por apresentar a característica de visualizar os processos e a cadeia de valor (BITTENCOURT, 1999).

A necessidade de melhorar o controle dos custos indiretos, que hoje são muito representativos, contribuiu para que muitas empresas, tanto industriais quanto de serviços, adotassem o ABC, por ser uma filosofia que trata, como base de custeio. As atividades desempenhadas dentro da empresa propiciam a análise do negócio por processos e reduz a arbitrariedade dos critérios de rateios atuais. (*Price Waterhouse apud* CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, 1995).

Segundo Ching (1997, 41): ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

Assim sendo, por consumirem os recursos, as atividades devem ser gerenciadas de tal forma a não consumirem de maneira ineficiente e não agregar custos desnecessários ao negócio.

Sendo o ABC a metodologia que mensura o custo e a performance das atividades, recursos e objetos de custos, percebe-se que a escolha de um bom direcionador pode ser um item de grande relevância para o sucesso desta metodologia (BAKER, 1998).

Conforme Martins (2001, 112), “ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos”.

Entende-se que o ABC é um método de custos que oferece condições de analisar os custos de uma organização, seja industrial seja de serviços, através da verificação de atividades executadas por ela, utilizando-se direcionadores para alocar os custos e despesas indiretas, de maneira mais correta ao objeto de custo. O ABC, de forma diferente do custeio tradicional, parte do princípio de que não são os produtos que consomem recursos, mas sim, as atividades, que por sua vez, são demandadas por objetos de custos.

Percebe-se que o ABC complementa a visão departamentalizada tradicional de custeio, adotando uma visão horizontal de processo. Segundo Martins (2001, 305): A visão horizontal de aperfeiçoamento de processo é formada por um conjunto de atividades encadeadas, exercidas através de vários departamentos da empresa. Esta visão permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados através de melhoria de desempenho na execução das atividades.

Os sistemas tradicionais de custos que contemplam a organização, muitas vezes, têm a visão de uma estrutura funcional; o ABC, por sua vez, assume a visão horizontal, procura custear processos, que contemplam vários departamentos dentro da organização, ou seja, sai de uma visão departamentalizada e funcional, para adotar a visão de processos.

Numa organização industrial ou de serviços, existem vários processos, pois, segundo Harrington (1993, 10) “processos é qualquer atividade que recebe uma entrada (*input*), e realiza uma transformação agregando-lhe valor e gera uma saída (*output*) para um cliente externo ou interno.”

Nesse sentido de orientar o processo, Ching (1997, 34), diz que: O ABC, no entanto, cria uma noção de orientação para o negócio, para análise e reformulação das atividades que criam valor para o cliente. Ao observar o negócio sob o enfoque do processo, o ABC desconsidera a hierarquia por função, bem como a divisão do trabalho em tarefas dentro das organizações. O ABC, diferentemente, vê a empresa como uma companhia de indivíduos que fazem parte todo tipo de atividades - processando ordens de compra, produzindo produto, treinando funcionários- para satisfazer às necessidades do cliente. Atividades, formam o bloco comum entre as áreas funcionais e os processos.

Segundo Ching (1997, 34) entre os benefícios adquiridos por uma empresa que utiliza o gerenciamento por processo, destaca-se que o processo:

- Mostra a cadeia de atividades;
- Mostra como se agrega valor na empresa;
- Corta as funções para agregar valor.

Atividades

Considerando a premissa inicial do custeio ABC, de que os recursos são consumidos pelas atividades, tem-se que Atkinson et. al (2000, 77) define atividade em: Uma unidade de trabalho, ou tarefa, com o objetivo específico, como: comprar aço, fazer hambúrguer em um restaurante, entrevistar um cliente em uma agência de bem-estar social; ou ajustar uma máquina em uma fábrica.

Baker (1998, 4), define que “atividades são uma agregação de ações realizadas em uma organização, úteis para os propósitos do ABC.”

Sendo assim, entende-se que atividades são conjuntos de ações realizadas e que consomem recursos.

Brimson (1996, 27) define 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”.

Percebe-se que um conjunto de atividades faz parte de um processo, portanto, para tornar um processo mais eficiente, faz-se necessário analisar estas atividades, cuja análise fundamenta-se nos conceitos de Brimson (1991), Ostrenga *apud* Ching (2001) e Lambert e Whitworth *apud* Ching (2001).

Conforme Brimson (1991, 64): Atividade NVA resulta em menos lucro da empresa às custas de tempo, dinheiro e recursos e agrega custo desnecessário aos produtos. É atividade que pode ser eliminada sem deterioração do desempenho da empresa – custo, função, qualidade e valor percebido.

Na definição de Brimson, NVA significa Não Valor Agregado; as atividades NVA devem ser eliminadas pois agregam custos desnecessários à organização.

As atividades podem ser classificadas em três categorias para analisar o valor agregado de acordo com Ostrenga *apud* Ching (2001, 164):

- Atividade de real valor agregado (VA): São aquelas que, quando vistas pelo cliente final, são necessárias para prover o resultado por ele esperado.
- Atividades de valor agregado para o negócio (AVN): São aquelas que não agregam valor do ponto de vista do cliente, mas são exigidas pelo negócio.
- Atividades que não agregam valor (NVA): São aquelas que não são exigidas nem pelos clientes nem pelo negócio.

Lambert E Whitworth *apud* Ching (2001, 164-165), ressaltam que o valor de uma atividade só pode ser examinado em termos de sua contribuição ao cliente e que o enfoque multidimensional de classificação de atividade permite maiores variações de análise:

- A atividade ou é de valor agregado ou é necessária mas está com poucos recursos – aumentar os recursos consumidos.
- A atividade é de valor agregado e está com recursos adequados.
- A atividade é necessária, mas seu custo é demasiado: reduzir a quantidade de transações processadas.
- A atividade não agrega valor e deve ser eliminada.

Direcionadores de Custos

De acordo com Ching (2001, 125), “existem dois tipos de direcionadores: os de primeiro estágio, chamados de direcionadores de recursos, e os de segundo estágio, chamados de direcionadores de custo”.

O direcionador de recurso, denominado também direcionador de primeiro estágio é descrito pela maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades. Este direcionador responde a pergunta: “o que é que determina ou influencia o uso deste recurso pelas atividades?” Martins *apud* Ching, (2001, 125).

O segundo conceito de direcionador a ser apresentado será o direcionador de custo, também denominado direcionador de segundo estágio. De acordo com Martins (2001, 103): Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador 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.

Observando o conceito de Martins, verifica-se que a escolha do direcionador é uma tarefa de grande relevância para os propósitos do ABC, uma vez que ele determina a ocorrência de uma atividade.

Para Sakurai (1997, 100) “Um direcionador de custo é qualquer fator que cause uma alteração no custo de uma atividade”.

Analisando o conceito destes autores, percebe-se, mais uma vez, que o direcionador de custos tem um papel de extrema importância na metodologia ABC, pois influencia o custo da atividade.

Dessa maneira entende-se que direcionadores de custos são instrumentos que estão imbricados numa relação de causa e efeito, entre o consumo de recursos e a execução de uma atividade, bem como a relação entre execução das atividades e a fabricação de produtos e serviços.

No ABC os direcionadores de custos representam a causa que gerou o consumo do recurso por uma atividade. Portanto, é importante tomar uma decisão acertada, para ter o êxito na distribuição dos recursos às atividades.

Conforme Cogan (1998), para a seleção de um direcionador de custos, três fatores são levados em conta:

- O direcionador de custos a ser escolhido deve ter facilidade para obtenção dos dados (custo de medição).
- Deve haver um grau de correlação, ou seja, a correlação entre o consumo da atividade e o consumo real.
- Deve ser analisado o efeito comportamental; que é a influência que um direcionador pode provocar no comportamento das pessoas.

Para Nakagawa (1994, 74) a quantidade de direcionadores de custos irá variar de acordo com os seguintes fatores:

1º) objetivos (*pricing*, redução de custos, avaliação de desempenho, investimentos, melhoria de qualidade, flexibilidade, *lead time* etc.) e acurácia da mensuração que se deseja obter através do ABC que está sendo desenhado;

2º) participação relativa dos custos indiretos das atividades agregadas analisadas sobre o custo de conversão, em termos de números de itens (contas) e de seus valores;

3º) da complexidade operacional da empresa, em termos de produtos (diversidade de volumes, materiais utilizados, tamanhos, *mix*, número de partes/componentes, tecnologias etc.) e de clientes (diversidade de clientes/mercados atendidos, número de itens vendidos, sistemas/canais de distribuição etc.);

4º) disponibilidade de recursos da empresa (financeiros, humanos, sistemas de coleta e processamento de dados, tempo, cultura etc.).

Estes fatores mencionados pelo autor devem ser considerados, pois, desta forma, não evita as distorções na apuração dos custos de produtos e de atendimento aos clientes.

Quanto ao uso de maior ou menor quantidade de direcionadores de custos, Cogan, (1997, 31) diz que isso está associado diretamente a cinco fatores, são eles:

1º) O desejado nível de exatidão nos custos dos produtos – quanto maior a exatidão pretendida, maior será o número de direcionadores de custos necessários.

2º) Grau de diversificação de produtos – quanto maior o grau de diversificação dos produtos, maior será o número de direcionadores de custos necessários.

3º) Custo relativo de atividades diferentes – quanto maior o número de atividades que representa uma proporção significativa do total dos custos dos produtos, maior o número de direcionadores de custos necessários.

4º) Grau de diversificação de volume – quanto maior a variação dos tamanhos dos lotes maior o número de direcionadores de custos necessários.

5º) Uso de direcionadores de custos correlacionados imperfeitamente – quanto menor a correlação do direcionador de custos com o consumo real da atividade, maior o número de direcionadores de custos necessários.

O ABC e as suas Gerações

Diversos autores, como Turney (1991), Nakagawa (1994) e Martins (2001), defendem a idéia de duas gerações ou abordagens do Custeio Baseado em Atividade (ABC).

A primeira geração do ABC, segundo Nakagawa (1994, 67), foi “desenvolvida no final dos anos 80, com objetivos estratégicos, como ferramenta para melhorar a acurácia do custeio de bens e serviços e, através desta, a determinação do melhor *mix* e preços de produtos.”

Segundo Martins (2001, 304), nesta primeira geração do ABC, utilizava-se “um conceito de atividade, limitado ao contexto de cada departamento, numa visão exclusivamente funcional e de custeio de produto.”

Já a segunda geração do ABC, de acordo com Martins (2001, 304) veio possibilitar a análise de custos das atividades sob duas visões:

- a) A visão econômica de custeio, é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento. e;
- b) A visão de aperfeiçoamento de processos, é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

A visão horizontal entende o processo como um conjunto de atividades exercidas através de vários departamentos dentro da organização, que permitem a análise, o custeamento e a melhoria do próprio processo. Dentro de um processo, as atividades estão em interdependência; com isso, o trabalho realizado em cada atividade afeta o desempenho da próxima.

Fases de Implantação do ABC

As fases para a implantação de um sistema de custos pelo método Custeio Baseado em Atividades (ABC) são apresentadas por diversos autores.

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995, 50), no artigo *Healthcare Financial Management*, três passos gerais são apresentados para o método; são eles:

- a) Mapeamento das atividades: para completarem as metas de um centro de trabalho, as atividades devem ser mapeadas de forma seqüenciada;
- b) Análise das atividades: este passo envolve definir e avaliar um valor de tempo para as atividades com propósito de mensurar a produtividade;
- c) lista de atividades: o objetivo é gerar um custo para cada atividade principal.

Kaplan apud Ching (2001, 127) apresenta seis passos para implementação de um modelo:

- a) Identificar as atividades realizadas pela organização - Neste passo realiza-se a entrevista com as pessoas que executam as atividades, para entendê-las e identificá-las;
- b) Determinar o custo de realização de cada atividade - Este passo consiste em examinar os registros contábeis através do razão geral, com o intuito de organizar os itens de custo e os registros de gasto do departamento. Utilizando-se dos direcionadores de recursos, atribuem-se os custos desses recursos para as atividades levantadas no passo anterior;

- c) Selecionar um direcionador de custo da atividade – Consiste na seleção de um direcionador de custo para cada atividade;
- d) Determinar o volume do direcionador de custo disponível – Objetiva-se determinar o direcionador de custos disponível pelos recursos compromissados para aquela atividade;
- e) Calcular a taxa do direcionador de custo da atividade. Neste momento ocorre a divisão do custo da atividade pelo direcionador. É a taxa do custo dos recursos para realizar uma atividade no nível da capacidade feita disponível por esses recursos;
- f) Atribuir custos aos objetos de custo com base na taxa de direcionador de custo. Neste passo os custos atribuídos aos objetos de custos são baseados na taxa de direcionador de custos.

Ching (2001, 129), apresenta um modelo de gestão baseado em custeio por atividades que se divide em quatro blocos e sete passos, conforme descrito abaixo:

1) Análise das atividades:

- Passo 1: Definição do escopo de análise;
- Passo 2: Levantamento das atividades e criação do mapa de atividades;
- Passo 3: Cálculo do custo da atividade;
- Passo 4: Definição da medida de saída da atividade.

2) Objeto de custo:

- Passo 5: Rastreamento do custo da atividade e determinação do objeto de custo.

3) Custo da atividade:

- Passo 6: Classificação das atividades.

4) Fato gerador de custo (causa raiz do custo):

- Passo 7: Determinação do fator gerador de custo.

Baker *apud* Bittencourt, (1999, 92-93), aplicando ABC na área de saúde, define duas grandes fases, com subdivisões:

Primeira fase – Análise das atividades compreendidas por:

- Determinação do escopo da atividade;
- Seleção da unidade de atividade;
- Definição das atividades;
- Racionalização das atividades;
- Classificação das atividades em primárias e secundárias, identificando a relação de uma atividade em relação a outra;
- Criação de um mapa de atividades;
- Finalização e documentação das atividades.

Segunda fase – Análise dos direcionadores de custos:

- Reunião de recursos, formando grupos de custos;
- Alocação dos grupos de custo aos produtos ou serviços.

Segundo Bittencourt (1999, 93), estas últimas duas subfases podem ainda ser substituídas pelas seguintes:

- Definição de direcionadores de recursos para avaliar custos dos recursos em relação às atividades;
- Definição de direcionadores de atividades para avaliar o custo das atividades em relação aos produtos ou serviços.

Após analisar a explicitação do autor, entende-se que na primeira e segunda fases enfoca-se a utilização dos direcionadores de primeiro estágio e segundo estágio propostos por Martins; que ocorre na primeira fase alocação dos recursos às atividades; já a segunda fase tem como objetivo direcionar o custo das atividades aos objetos de custos.

Em síntese, percebe-se que alguns pontos, neste modelo, merecem ser ressaltados porque esta metodologia diferencia-se das demais apresentadas:

- a) Sessão educacional – acredita-se que, ao nivelar as pessoas envolvidas no projeto acerca dos objetivos, cria-se um ambiente favorável para implementação do projeto;
- b) Formação e treinamento da equipe do projeto – acredita-se que o treinamento das pessoas envolvidas no projeto a respeito do ABC destaca-se como um fator de sucesso, uma vez que são elas as grandes aliadas e imprescindíveis para aplicação do projeto;
- c) Classificação das atividades em valor agregado e não valor agregado – verifica-se como outro grande fator a ser ressaltado, pois atividades que não agregam valor devem ser analisadas e se possível eliminadas, uma vez que podem consumir custos desnecessários;
- d) Redesenho do processo – percebe-se como grande contribuição para este modelo uma vez que, a partir do momento em que se conhece os processos existentes, o gestor possui subsídios para avaliar as atividades que agregam e que não agregam valor. Uma vez eliminadas as atividades que não agregam valor de forma alguma o negócio, o redesenho do processo vem contribuir para torná-lo mais eficiente e com um custo menor.
- e) Análise dos resultados econômicos – entende-se ser esta etapa fundamental para um hospital avaliar seu resultado econômico. Conhecer o custo e confrontá-lo com a receita, cria-se um elemento de grande valia para os administradores uma vez que facilita a negociação com as fontes de receitas.

Vantagens do ABC

Vários resultados podem ser alcançados após o emprego do ABC, de acordo com Ernst & Young *apud* Leone, (1997, 268): Calcula melhores custos para os produtos e outros objetos apóiam os esforços de redução de custos e os esforços para o aperfeiçoamento do processo do negócio, apóia melhores medições de desempenho, desenvolve melhores técnicas para avaliação de propostas de investimentos em novos ativos fixos, estende os aperfeiçoamentos no custeio de produtos através do custeio por ciclo de vida e do custeio por metas e avalia as realizações e oportunidades da empresa em seu programa de qualidade.

Ching (2001, 202), analisando a aplicação do custeio ABC em instituições de saúde, apresenta vantagem por: Auxiliar a compreensão do processo produtivo, por meio da análise de processos. A informação disponível proporciona melhores avaliações do custo do serviço prestado e possibilidades de implementar melhorias no processo produtivo.

Ainda pode-se encontrar outras vantagens, como a geração de relatório por atividade, citada por Lambert & Whitworth *apud* Ching, (2001, 202): Gerar relatórios por atividades ou por recursos, sob os mais variados escopos, é outra vantagem do ABC. Os relatórios podem exigir listas por ordem decrescente de custo. Os gestores podem avaliar, por meio desses relatórios, suas atividades em termos de comparação com uma média esperada ou padrões.

Lima *apud* Abbas (2001), diz que o ABC oferece várias vantagens para as organizações hospitalares, entre elas estão:

- a) Fornecer informações de custos mais reais;
- b) Oferecer opção de escolha entre produzir ou terceirizar um serviço;
- c) Oferecer condições de avaliar o custo e diagnóstico por atendimento médico a diferentes planos de saúde.

A aplicação do ABC na área de saúde apresenta grandes contribuições, como por exemplo, alocar custos indiretos de produção. Os custos dos recursos da atividade-fim (equipe médica, enfermeiros e nutrição) são segregados de forma a tratá-los como indiretos na prestação de serviços ao paciente. Outro fator a ser ressaltado é a identificação dos custos dos recursos, antes da atribuição destes aos objetos de custos; neste momento os gestores têm condições de avaliar as atividades, e eliminar aquelas que não representam valor agregado; desta maneira o processo torna-se mais eficiente e melhora a rentabilidade da organização, além de que serve para formulação de novas estratégias West e West *apud* Ching (2001).

Segundo Bittencourt (1999, 95), em relação aos sistemas convencionais de custos, o ABC, quando aplicado em organizações de saúde, apresenta outras grandes vantagens por poder propiciar a: ... incorporação de dados não financeiros. Para monitorar e eliminar atividades que não agregam valor, uma organização de saúde precisa desenvolver controles não-financeiros, assim como medidas financeiras de performance. (LAWSON, 1994)

Lawson *apud* Ching (1994, 204) acrescenta outras vantagens do ABC: Tomadas de decisão sobre projetos de expansão, ou redução de unidades ou formulação de alianças estratégicas também podem ser auxiliados pelo método ABC, por meio da precisão no estabelecimento de margens e pela disponibilidade de informações não financeiras de produção.

Controlar custo e orçamento é fundamental para qualquer organização. O ABC permite este controle de custo e orçamento para a organização hospitalar, Lawson *apud* Ching, (2001, 204) destaca o ABC para este controle e faz outras considerações: Prover informações de cada paciente ao médico responsável é um dos grandes ideais do método. Quando isso ocorre, pode-se optar por divulgar os custos dos casos similares entre os pares, juntamente com outros indicadores, como a média de permanência. Essa ação levará ao conhecimento dos níveis de desempenho, financeiros e não financeiros, de forma a sensibilizar os profissionais da área-fim para os problemas de custos, otimização de recursos e qualificação dos serviços.

De acordo com Bittencourt (1999, 96), após a obtenção de informações pelo método ABC, faz-se necessária a consciência do gestor para que se realize a melhoria do processo. As informações do ABC por si só não são suficientes, caso não haja a consciência por parte da “Alta Direção” em querer melhorar o conjunto. Para que isso ocorra, torna-se necessário trabalhar a organização em processos, no sentido de desenvolver produtos e serviços que atendam às demandas dos clientes.

Gerenciamento Baseado em Atividades

Conforme já visto, o ABC é um sistema que oferece condições de analisar os custos de uma organização, industrial ou de serviços, através da análise de atividades executadas pela mesma, utiliza-se de direcionadores para alocar os custos e despesas indiretas, de maneira mais correta ao objeto de custo. Por outro lado, Ching (2001, 131) afirma que o ABM (*Activity Based Management*), “é um processo que utiliza das informações do ABC para gerenciar uma empresa ou um negócio”.

Através das informações de consumo de recursos nas atividades e consumo de atividades nos objetos de custos, geradas pelo ABC, o ABM, passa a gerenciar o processo.

De acordo com Lawson *apud* Ching (2001, 131): Custeio Baseado em atividades (ABC) implementado com um entendimento de processos realizados por um hospital é a função na qual a Gestão Baseada em atividades (ABM) é construída. Conhecimento da qualidade, tempo de realização da atividade e custo das atividades realizadas por um hospital possibilitam seus administradores a gerenciarem suas organizações mais eficientemente.

ORÇAMENTO MATRICIAL

Para complementar o estudo do custeio ABC iremos abordar este tema, pois está ligeiramente ligada a proposta deste trabalho que é a transformação dos valores contábeis ou centros de custo para o custeio ABC.

O método dos centros de custos avalia a estrutura funcional da organização, analisando os recursos por ela consumidos, sem maiores preocupações com melhorias.

Como elemento de ligação entre este método e o ABC/ABM surge o Orçamento Matricial (Orçamento Base Zero – OBZ), que reorganiza os itens de custo em pacotes e os centros de custos em entidades, e sugere um processo de racionalização de custos apoiado numa gestão descentralizada e participativa.

A lógica de melhoria proposta pelo OBZ exige que se compreendam, num segundo momento, os processos empresariais, e para tal a complementaridade com o ABC/ABM mostra-se oportuna.

Por não ser o objeto deste artigo, não iremos aprofundar na conceituação e utilização do orçamento matricial, bem como da conceituação e aplicabilidade do ABM (Gestão Baseada em Atividade).

PESQUISA

Foram enviados questionários, via e-mail, aos 4 hospitais que utilizam o sistema de custeio ABC os quais responderam à pesquisa no mês de Novembro/Dezembro de 2007. Os questionários foram compostos de 20 questões fechadas e alguns comentários sobre o que motivou a escolha da resposta. Obteve-se o retorno de 25% dos questionários enviados. A seguir, apresenta-se o nível de respostas do Hospital de Clínicas da Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo (HCFMUSP) por ordem de quesitos.

A SATISFAÇÃO

Os gestores afirmaram estar satisfeitos com a implementação do sistema de custeio ABC e não voltariam a utilizar o sistema tradicional de custeio, pois não vêem viabilidade na continuação de sua utilização devido ao não atendimento das necessidades inerentes ao sistema hospitalar, e ainda vêem com desconfiança a satisfação dos que pregavam a eficácia dos sistemas tradicionais.

O SISTEMA CONTÁBIL

Os departamentos que participaram da implantação do sistema de Custeio ABC foram somente o departamento de custo, não tendo nenhuma participação o departamento de contabilidade.

Sendo que o que levou o hospital a utilizar o atual sistema de custos, foi o Modelo recomendado pela literatura, devido à experiência do Sistema Tradicional utilizado em outros hospitais.

Foi desenvolvido treinamento para o pessoal, em termos de Conceituação, desenvolvimento de modelo teórico, desenvolvimento de plano de contas, interação/integração de sistemas de informação, desenvolvimento e interpretação de relatórios.

Segundo o responsável pela implantação nos hospitais, houve aceitação e a reação do pessoal frente a esta implantação foi favorável, em todos os departamentos atingidos:

1. Para os médicos e enfermeiros devido o fato do custeio ser um bom instrumento para orientação e decisão administrativa.
2. Para o departamento de contabilidade de custos, devido o sistema organizar e demonstrar resultados mais próximos da atividade exercida pela instituição.
3. Para a Administração superior, pois é uma ótima ferramenta de subsídio à decisão.

PROCEDIMENTOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.

Os custos por paciente são determinados pela alocação de custos incorridos nos procedimentos hospitalares (internações, cirurgias, etc.) os quais são vistoriados e visualizados no prontuário hospitalar de cada paciente.

As informações gerenciais e contábeis fluem através de um sistema semi-integrado, principalmente ligado ao setor de custos onde as informações gerenciais e não contábeis são conciliadas.

Os direcionadores de custos, ferramentas que determinam a ocorrência da atividade, são revisados mensalmente visando uma melhor acurácia e aproveitamento dos recursos disponíveis, sem os quais seria difícil sua utilização.

CONTROLE DE CUSTOS

O sistema orçamentário matricial utilizado serve como parâmetro para a verificação da incorrência do maior ou menor custo em comparação com o previamente orçado.

Esta ferramenta, de acordo com o apresentado pelo respondente, pode servir como ferramenta para análise de desempenho desde um caráter mais generalizado (global) até por especificidade (especialidade, unidade de negócio). Em relação a cliente/contrato não é utilizado nenhuma forma de avaliação de desempenho por ser um órgão prestador de serviço também ligado ao SUS.

Além de se verificar um aprimoramento no processo de execução orçamentária com a implementação do sistema de custeio ABC, verificou-se ainda, a presença constante de atividades que não agregam valor como re-trabalho, atividades repetitivas e uso ineficiente de recursos. Estas atividades são inerentes ao Sistema de apuração e gerenciamento de custos, para as quais cada área (serviço) tem uma rotina distinta.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com este estudo procurou-se mostrar que as práticas de contabilidade de custos tradicionais existentes não conseguem satisfazer todas as necessidades e exigências de informação de custos hospitalares, pois dentro das organizações de serviços, principalmente os serviços hospitalares, os profissionais necessitam de informações de custos, para avaliar e analisar o desempenho do serviço prestado.

A alta administração, por sua vez, carece de informações quanto ao consumo dos recursos utilizados na atividade hospitalar, como ferramenta que possa permitir o gerenciamento do serviço

através da análise de processos com o estabelecimento de direcionadores de recursos e atividades que poderiam trazer informações relevantes para a tomada de decisão.

Assim, as informações de custos das atividades associadas aos serviços são de grande importância, pois, confrontam as receitas dos serviços, obtendo-se as informações referentes ao resultado do serviço realizado, os quais diminuem constantemente pelos impactos de progresso que atingem o mercado.

A melhoria deste resultado é obtida através da análise de Atividades que Agregam Valor (AV) e Atividades que Não Agregam Valor (NAV) e a eliminação destas últimas. Assim, os processos tornam-se mais eficientes e ao menor custo. Conseqüentemente, melhora-se o resultado do serviço, que pode ser analisado em termos de economia ou eficiência.

Além disso, a metodologia ABC (*Activity Based Costing*), mensurando o custo e a performance de atividades, dos recursos e objetos de custos, podem ser aplicado a todos os níveis relevantes e de atenção à saúde, particularmente ajustando-se às complexidades da prestação deste serviço.

Este estudo mostrou que os hospitais que utilizam o ABC estão satisfeitos e não pretendem abandoná-lo. Vimos que a implementação do ABC nestes hospitais tem boa acurácia, pois está desenvolvida de acordo com fundamentos satisfatórios para o objetivo que o sistema propõe.

Ressaltamos que a necessidade de melhor automatização com programas mais integrados e melhor estruturados para que a retroalimentação das informações dos direcionadores possa ser mais rápidos para o processo de planejamento e melhor utilização dos benefícios do sistema ABC.

Não contestamos os métodos tradicionais, que detêm seus benefícios particulares e uso adequado frente às áreas de sua melhor atuação, seja industrial ou comercial. Porém, o ABC, na área de prestação de serviços, incluindo hospitalares, detém o melhor desempenho de avaliação dos processos e atividades, através de seus direcionadores, sendo o sistema de custeio mais adequado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAHUE – Associação Brasileira de Hospitais Universitários e de Ensino. Disponível em: <<http://www.abrahue.org.br/>>. Acesso em: 1º Ago.2006.
- AZEVEDO, Henrique Siqueira de; SANTOS, Mayara Cristina Seixas; PAMPLONA, Edson de O.: Utilização do Sistema ABC no Brasil: Uma Survey entre as 500 Maiores Empresas. *Anais do XI Congresso Brasileiro de Custos*. Porto Seguro, Bahia, julho de 2004.
- BEUREN, Ilse Maria; ROEDEL, Ari: O uso do Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity Based Costing*) nas maiores empresas de Santa Catarina. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, nº 30, p. 7-18, set./dez. 2002.
- CARVALHO, Cleverton E. et al.: Custeio ABC no Ambiente Hospitalar: um estudo nos Hospitais Universitários e de Ensino Brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, São Paulo, nº 44, p. 33 – 43, maio/agosto 2007.
- CHING, Hong Yuh: *Manual de custos de instituições de saúde: Sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)*. São Paulo: Atlas, 2001.
- DRUCKER, Peter: *Administração: responsabilidades, tarefas e práticas*. São Paulo: Pioneira, 1975.
- FALK, James Anthony: *Gestão de custos para hospitais: Conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2001.
- GIL, Antônio Carlos: *Como elaborar projeto de pesquisa*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. 159 p.
- HORNGREN, Charles T.: *Contabilidade de Custos*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- KHOURY, Carlos Yorghi: ABC-Sistema de custos baseado em atividades: uma pesquisa de sua utilização no Brasil. *RAE-Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, FGV. v. 39, nº 4, p. 55-63, out./dez. 1999.
- MARTINS, Domingos: *Custos e Orçamentos Hospitalares*. São Paulo: Atlas, 2000.

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

PLATAFORMA LATTES. Disponível em: <<http://lattes.cnpq.br/index.htm>>. Acesso em: 14 ago. 2006.

UFRGS - ENGENHARIA DE PRODUÇÃO E TRANSPORTE. Disponível em:

<<http://www.producao.ufrgs.br/>>. Acesso em: 03 Jan. 2008.

Vidigal Fernandes Martins



Bacharel em Ciências Contábeis, Especialista em Contabilidade e Controladoria, Mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2002). Já atuou como Auditor Independente, Perito Contador e Consultor de empresas em diversos seguimentos. Na sua Trajetória Acadêmica é professor assistente III da Universidade Federal de Uberlândia, foi Coordenador do Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Atualmente, é Controller do Hospital de Clínicas da UFU, e Coordenador de Projetos da Contabile Empresa Júnior de Consultoria e Auditoria da FACIC/UFU. Possui experiência na área de Controladoria, Gestão Hospitalar e Administração, com ênfase em Auditoria, Sistemas de Custos e Planejamento Estratégico.

Jean Carlo Vilarinho Dias



Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Contábeis (FACIC) da Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Contador - Analista Contábil e Tributário. Participação em Diversos congressos Nacionais e Internacionais com apresentação de artigos. Foi aluno do professor Vidigal Fernandes Martins em diversas disciplinas de Graduação.

Claider Euclen de Carvalho



Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Contábeis (FACIC) da Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Contador – Analista Fiscal e Tributário. Participação em Diversos congressos Nacionais e Internacionais com apresentação de artigos. Foi aluno do professor Vidigal Fernandes Martins em diversas disciplinas de Graduação.

Clevertton Euclen de Carvalho



Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Contábeis (FACIC) da Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Contador - Consultor em Gestão Hospitalar – Membro Diretor da Contabile - Empresa Júnior da FACIC - Participação em Diversos congressos Nacionais e Internacionais com apresentação de artigos. Foi aluno do professor Vidigal Fernandes Martins em diversas disciplinas de Graduação.