

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ISABELA PEREIRA DE JESUS

**GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES: UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE
UM MODELO EMPÍRICO E O MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES, APLICADO A UMA CLÍNICA MÉDICA DE VITÓRIA DA
CONQUISTA – BA**

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,

2013

ISABELA PEREIRA DE JESUS

**GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES: UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE
UM MODELO EMPÍRICO E O MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES, APLICADO A UMA CLÍNICA MÉDICA DE VITÓRIA DA
CONQUISTA – BA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade de Custos

Orientador: Prof. Jorge Luiz Santos Fernandes

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,

2013

J56g

Jesus, Isabela Pereira de.

Gestão de cursos hospitalares: uma análise comparativa entre o modelo empírico e o método de custeio baseado em atividades, aplicado a uma clínica médica de Vitória da Conquista- BA / Isabela Pereira de Jesus, 2013.

78f.: il; algumas color.

Orientador (a): Jorge Luiz Santos Fernandes.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação),
Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2013.

Referências: f.69-71.

1. Contabilidade de custos. 2. Gestão de custos. I. Fernandes, Jorge Luiz Santos. II. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. III.T.

CDD: 657.42

ISABELA PEREIRA DE JESUS

**GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES: UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE
UM MODELO EMPÍRICO E O MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES, APLICADO A UMA CLÍNICA MÉDICA DE VITÓRIA DA
CONQUISTA – BA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade de Custos

Vitória da Conquista, 09 de agosto de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Jorge Luiz Santos Fernandes
Mestre em Contabilidade pela FVC
Professor Assistente da UESB – Orientador

Flávio Jose Dantas da Silva
Especialista em Auditoria Fiscal Contábil pela UFBA
Professor Auxiliar da UESB

Mário Augusto Carvalho Viana
Mestre em Ciências Sociais pela PUC-SP
Professor Assistente da UESB

Dedico este trabalho ao Curso de Ciências Contábeis da UESB, na pessoa do meu professor orientador Jorge Luiz Santos Fernandes. Espero que através deste, eu possa contribuir de alguma maneira para o desenvolvimento da produção científica na Contabilidade, e que, assim como eu, outros alunos possam se apaixonar por este fascinante campo do saber.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pai amoroso e bondoso, que se fez presente em todos os momentos da minha vida. Ele não permitiu que as dificuldades me fizessem desistir, me deu força, persistência, ânimo e coragem. Por isso, reconheço que todas as minhas conquistas são fruto do seu infinito amor.

À minha mãe (Vitória), pelo exemplo de mulher forte e por tudo que encarou em meu favor todos esses anos. À minha irmã (Cláudia) e meus sobrinhos (Caio, Sthéfane e João Vitor), por quem sempre busquei crescer e ser uma pessoa melhor, a fim de que pudessem se orgulhar e espelhar. Agradeço especialmente a “meu coração” (Thiago), que com seu amor, carinho, amizade e companheirismo torna a vida mais leve e prazerosa. Amo muito todos vocês!

Às minhas colegas de faculdade (Jane Cantil, Cláudia Rosa, Ana Maria Etinger e Deysiane Bonfim) que no decorrer de tantas lutas compartilhadas tornaram-se amigas/irmãs.

Por fim, agradeço a Policlínica Vida, que permitiu a realização deste trabalho fornecendo as informações necessárias ao desenvolvimento da pesquisa. Saibam que contribuíram muito para minha formação.

A todos aqueles que contribuíram direta ou indiretamente para minha formação e realização deste trabalho, minha eterna gratidão!

Amo a liberdade, por isso deixo as coisas que amo livres. Se elas voltarem é porque as conquistei. Se não voltarem é porque nunca as possuí. (JOHN LENNON)

RESUMO

A gestão de custos pressupõe a aplicação de um método que atenda a atividade operacional da empresa, sendo este um processo contábil de apuração e gestão a fim de garantir maior eficiência no controle dos custos evitando, assim, gastos desnecessários. A pesquisa realizada teve como objetivo avaliar o quanto à Ciência Contábil influencia na gestão dos custos das empresas, principalmente, as do setor de saúde. Para tanto, buscou-se analisar o nível de gerenciamento alcançado a partir da gestão dos custos pelo método empírico, adotado em uma clínica médica de Vitória da Conquista, demonstrar o gerenciamento dos custos da empresa a partir de um método científico conhecido pela Ciência Contábil, neste caso o método de custeio ABC, e, por fim, comparar a gestão dos custos por ambos os métodos aplicados à empresa objeto deste estudo. Para atender a estes objetivos foi realizado um estudo de caso, com abordagem qualitativa descritiva, pesquisa documental e embasamento em pesquisa bibliográfica, para dar suporte às ideias apresentadas. A coleta de dados foi feita junto aos gestores e funcionários da empresa. Fez-se uso de entrevistas, documentos da empresa e observação direta não participante, os quais foram analisados descritivamente, tendo como delimitação espacial as instalações da Policlínica Vida, e temporal os anos de 2012 e 2013. Concluiu-se que, no processo de gestão dos custos hospitalares da Policlínica Vida a Ciência Contábil exerce pouca influência.

Palavras-chave: Custos Hospitalares. Gestão de Custos. Organizações de Saúde. ABC.

ABSTRACT

Cost management presupposes implementing a method that meets the operational activity of the company, which is an accounting process of investigation and management in order to ensure greater efficiency in controlling costs, thus avoiding unnecessary expenses. The research aimed to evaluate the influence on the Science Accounting in the cost management of the companies, especially the health sector. Therefore, we seek to analyze the management level achieved from the management costs by empirical method, adopted in a medical clinic in Vitória da Conquista, demonstrating the company's cost management from a scientific method known by Science Accounting, in this case the costing method ABC, and finally comparing the cost management by both methods now applied to the company, which is subject of this study research. To meet these goals we conducted a case study with a qualitative descriptive approach, documentary research and bibliographic research, to support the ideas presented. Data collection was made with the managers and employees of the company. Made use of interviews, company documents and non participant observation, which were analyzed descriptively. The spatial delimitation was the Polyclinic Vida and temporal the years: 2012 and 2013. It was concluded that, in the management of hospital costs of Polyclinic Vida Science Accounting exerts little influence.

Keywords: Hospital Costs. Cost Management. Organizations Health. ABC.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	–	Cadeia de valor do setor de saúde no Brasil.....	28
Figura 2	–	Visão Tradicional de Custos.....	33
Figura 3	–	Visão de Custos ABC.....	33
Figura 4	–	Estrutura administrativa da Policlínica Vida.....	49
Figura 5	–	Estrutura física da Policlínica Vida.....	50

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	– Estado da Arte da temática em 2013	23-26
Quadro 2	– Custo da atividade por unidade do serviço.....	37
Quadro 3	– Serviços oferecidos pela Policlínica Vida.....	48
Quadro 4	– Resumo de apuração referente OUTUBRO/2012.....	52
Quadro 5	– Resumo de apuração referente NOVEMBRO/2012.....	52
Quadro 6	– Resumo de apuração referente DEZEMBRO/2012.....	52
Quadro 7	– Resumo de apuração referente JANEIRO/2013.....	53
Quadro 8	– Resumo de apuração referente FEVEREIRO/2013.....	53
Quadro 9	– Resumo de apuração referente MARÇO/2013.....	53
Quadro 10	– Relatório de custos consolidado – período de outubro/2012 a março/2013.....	55
Quadro 11	– Detalhamento das atividades do CDI.....	57
Quadro 12	– Distribuição dos custos às atividades.....	60
Quadro 13	– Comparativo entre o método empírico e o método ABC aplicado no CDI da Policlínica Vida.....	62
Quadro 14	– Comparativo entre o custo unitário do objeto de custo pelo método empírico e ABC.....	64
Quadro 15	– Resumo das evidências alcançadas na pesquisa	64-65

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	–	Agendamento e Recepção de paciente.....	58
Tabela 2	–	Realização do Exame.....	58
Tabela 3	–	Laudo.....	58
Tabela 4	–	Digitação de Laudo.....	59
Tabela 5	–	Custo unitário do objeto de custo.....	61
Tabela 6	–	Custo unitário do objeto de custo pelo método empírico.....	63

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 TEMA	14
1.2 OBJETIVOS.....	14
1.2.1 Objetivo Geral.....	14
1.2.2 Objetivos Específicos.....	14
1.3 PROBLEMATIZAÇÃO	15
1.3.1 Questão – Problema	15
1.3.2 Questões Secundárias.....	15
1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA.....	15
1.5 JUSTIFICATIVA.....	15
1.6 METODOLOGIA	16
1.7 VISÃO GERAL.....	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 MARCO CONCEITUAL	18
2.2 ESTADO DA ARTE	22
2.3 MARCO TEÓRICO	27
2.3.1 As organizações de saúde no Brasil	27
2.3.2 Sistemas de Custeio	30
2.3.3 Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)	32
2.3.4 Custos compartilhados no setor de saúde.....	37
2.3.5 A importância do controle de estoques para a gestão dos custos	39
2.3.6 Gerenciamento de Custos e Controle Interno	42
3 METODOLOGIA	44
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	44
3.2 UNIVERSO DA PESQUISA	45
3.3 COLETA DE DADOS.....	46
3.4 TRATAMENTO DOS DADOS.....	47
4 ANÁLISE DE DADOS	48
4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	48
4.2 DEMONSTRAÇÃO E ANÁLISE DOS CUSTOS DA EMPRESA PELO MÉTODO EMPÍRICO	50
4.3 DEMONSTRAÇÃO E ANÁLISE DOS CUSTOS PELO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC.....	57
4.4 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS MODELOS APRESENTADOS.....	61
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	66
REFERÊNCIAS	68
APÊNDICES	71
APÊNDICE A – RECONHECIMENTO DA EMPRESA	71
APÊNDICE B – ENTREVISTA	72
APÊNDICE C – SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS.....	74
ANEXOS	75
ANEXO A – CARTA DE APRESENTAÇÃO À EMPRESA	75

1 INTRODUÇÃO

Os primeiros sinais verificados sobre a utilização da contabilidade de custos são encontrados na Idade Média a partir dos sistemas de troca, quando o homem começa a pensar o quanto vale, quanto custa o objeto a ser negociado, no entanto, certamente a Contabilidade já era aplicada inconscientemente desde os primórdios da humanidade, quando o homem controlava seu rebanho, fabricava suas armas e ferramentas.

Com a troca do sistema de manufatura para indústria, ocorrido entre o final do século XVII e até meados do século XVIII, surgiu à necessidade de apurações mais eficientes dos custos dentro das organizações, porém, inicialmente, a Contabilidade de custos era utilizada apenas para a avaliação de estoques e determinação do resultado do período.

A partir da revolução industrial, em meados do século XVIII, com o aumento do volume de produção e o fortalecimento do setor de serviços, a Contabilidade de Custos passou de mera auxiliar do controle de estoques para importante ferramenta de auxílio à gestão. Os métodos de custeio foram aprimorados e, surgiram então, novos métodos de custeio a fim de tornar mais eficiente à apuração dos custos das organizações, permitindo uma visão mais ampla de planejamento, gestão e controle da entidade.

O tema proposto estuda o gerenciamento dos custos hospitalares, a partir uma análise comparativa entre dois modelos (um empírico – desenvolvido pela empresa e um científico - desenvolvido pela Contabilidade), visando identificar o quanto a Ciência Contábil tem influenciado na gestão dos custos das empresas.

Dentre os fatores que influenciam na escolha de um tema para elaboração de trabalho monográfico, pode-se considerar como mais relevantes: a afinidade com o tema, pelo fato de atuar em uma área a fim, a perspectiva de novas oportunidades a partir de sua elaboração; ou até mesmo, simplesmente pela vontade de aperfeiçoar o conhecimento.

O gerenciamento dos custos nas empresas do setor de saúde é de extrema importância, pois, tais empresas possuem sistemas e processos complexos, necessários à prestação do serviço. Além disso, trata-se de um setor essencial para a sociedade, visto que é um serviço de assistência à vida e, que, portanto, assume um papel que seria do Estado.

Para a realização do estudo de caso foi escolhida a Policlínica Vida, que é um centro de referência em medicina integrada, e que oferece uma grande diversidade de serviços e especialidades, possibilitando demonstrar a gestão dos custos através de um método próprio, para posteriormente ser comparado com o método científico escolhido.

A empresa em foco neste trabalho atua na área de saúde na cidade de Vitória da Conquista (BA) desde 1992, sendo na atualidade uma das maiores policlínicas do Sudoeste da Bahia e está constituída sob a forma jurídica de sociedade limitada por cotas por responsabilidade.

Neste contexto, para responder as questões levantadas foi feito um estudo de caso, com abordagem qualitativa descritiva, e embasamento em pesquisa documental e bibliográfica para dar suporte às ideias apresentadas.

A coleta de dados foi realizada junto aos gestores da empresa, tais como, diretores, administrador e coordenador financeiro, os quais auxiliaram o processo de levantamento de dados e investigação do caso. Fez-se o uso de entrevistas, observação direta e documentos da empresa, os quais foram analisados descritivamente, tendo como delimitação espacial as instalações da Policlínica Vida, e temporal os anos de 2012 e 2013.

1.1 TEMA

Contabilidade de Custos.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Avaliar o grau de influência da Ciência Contábil no processo de gerenciamento dos custos hospitalares da Policlínica Vida.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Verificar o nível de gerenciamento alcançado a partir da gestão dos custos pelo método empírico;
- Demonstrar o gerenciamento dos custos a partir de um método científico;
- Comparar a gestão dos custos hospitalares pelos modelos empírico e científico.

1.3 PROBLEMATIZAÇÃO

1.3.1 Questão – Problema

Qual o nível de utilização da Ciência Contábil no processo de gestão dos custos hospitalares da Policlínica Vida?

1.3.2 Questões Secundárias

- Qual o nível de gerenciamento alcançado a partir da gestão dos custos pelo método empírico?
- Como demonstrar o gerenciamento dos custos a partir de um método científico?
- Quais as principais divergências entre os modelos empírico e científico?

1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA

No processo de gestão dos custos hospitalares da Policlínica Vida a Ciência Contábil exerce pouca influência.

1.5 JUSTIFICATIVA

A elaboração de um trabalho científico sobre a gestão de custos hospitalares, através de um estudo comparativo entre um modelo real/empírico e um modelo científico de gestão aplicado a uma clínica médica, tentou mostrar a realidade de grande parte das empresas do setor de saúde, no que tange as suas dificuldades, para implantar um sistema de controle de custos que seja eficiente e que permita melhor desempenho no resultado operacional e financeiro da empresa.

Por ser um tema inerente ao setor de saúde é possível observar sua relevância para a sociedade, pois, o acesso a este serviço, tal como previsto na Constituição Federal, é um direito básico do cidadão e, portanto, um dever do Estado. No entanto, o Estado vem se eximindo de cumprir tal obrigação de maneira satisfatória, aja visto as manifestações que assolaram o país no mês de junho deste ano, que tem como um dos motes principais a melhoria da qualidade da saúde pública no Brasil.

Apesar das iniciativas governamentais, a tão sonhada qualidade no serviço de saúde depende de muitos fatores, demorando assim, de se tornar uma realidade para a população, deste modo, a iniciativa privada investe cada vez mais em novos serviços médico-hospitalares, suprindo, as falhas do serviço público de saúde.

Neste contexto a gestão de custos no setor privado de saúde é fundamental, pois, vai impactar diretamente na formação do preço e, o controle eficiente dos custos pode permitir a redução do valor dos serviços prestados, facilitando assim o acesso de maior parcela da população.

O presente trabalho torna-se relevante para a comunidade acadêmica, sobretudo para os estudantes do curso de Ciências Contábeis, pois servirá de estímulo para realização de novas pesquisas que abordem a temática de custos, associando à teoria estudada em meio acadêmico com a prática vivenciada nas empresas, permitindo melhor assimilação do conhecimento, bem como, poderá servir como instrumento de suporte a pesquisas mais avançadas futuramente, que tratem da gestão de custos hospitalares.

É possível observar que a gestão dos custos no setor de saúde está vinculada diretamente ao setor administrativo das empresas, no entanto, nem sempre se tem um profissional da Contabilidade à frente desta área que é puramente Contábil e, que vem sendo assumida por profissionais de outras áreas do conhecimento. Por isso, é importante despertar o interesse dos contadores para a especialização na área de custos hospitalares que é crescente, principalmente na cidade de Vitória da Conquista e em toda região, onde a iniciativa privada tem investido fortemente, oferecendo serviços de medicina básica e avançada.

A importância da realização deste projeto para a pesquisadora se faz também por observar a necessidade de expandir o conhecimento sobre o tema proposto e servir como base para uma pesquisa mais avançada futuramente.

1.6 METODOLOGIA

A metodologia do trabalho teve uma abordagem qualitativa e, os métodos indutivo e hipotético-dedutivo foram utilizados. A pesquisa teve caráter exploratório através de um estudo de caso, com embasamento em pesquisa documental e bibliográfica. Foram utilizados para coleta de dados entrevistas, documentos e relatórios financeiros da empresa, além da observação direta. Por fim, foi feita uma análise comparativa dos métodos apresentados.

1.7 VISÃO GERAL

A gestão dos custos hospitalares consiste em um processo Contábil e de controle, a fim de garantir maior eficiência na determinação do resultado operacional e financeiro das empresas. A pesquisa realizada teve como finalidade avaliar o grau de influência da Ciência Contábil no processo de gerenciamento dos custos hospitalares uma clinica médica de Vitória da Conquista através de um estudo realizado na Policlínica Vida. Primeiramente, foram coletadas e analisadas informações sobre o método de gestão de custos da empresa, em seguida foi demonstrada à gestão dos custos da empresa através de um método Contábil aplicado às informações da empresa em questão, posteriormente, ambos os métodos foram comparados e os resultados apresentados. Para melhor visualização o trabalho está estruturado em cinco capítulos, sendo estes: Capítulo I - introdução e apresentação geral do tema; Capítulo II - referencial teórico abordando os principais assuntos relativos à pesquisa; Capítulo III - metodologia utilizada na coleta das informações inerentes à pesquisa; Capítulo IV - análise dos dados coletados e Capítulo V - considerações finais sobre a problematização proposta.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 MARCO CONCEITUAL

A Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e financeiro, levando em consideração seus aspectos quantitativos e qualitativos, bem como, as variações por ele sofridas. No entanto, existem alguns questionamentos sobre a condição da Contabilidade como ciência, conforme aborda Padoveze (1996, p. 41):

Sempre se discutiu se a contabilidade é arte ou ciência. Arte no sentido de ser apenas um ferramental à disposição da sociedade para acompanhamento de suas riquezas, sem bases teóricas que a fundamentem como ciência. A visão de ciência é mais profunda, já que busca classificar a contabilidade como um ramo do conhecimento humano.

Na mesma obra, apesar de tal discussão, Padoveze confirma o caráter científico da Contabilidade quando afirma que “não há dúvida de que a contabilidade é uma ciência”, em função de apresentar uma série de características que a tiram da condição de simples técnica ou arte, pois tem objeto de estudo próprio, utiliza métodos racionais, estabelece relações entre os elementos patrimoniais, apresenta constante evolução, seus estudos têm caráter generalista e está relacionada com os demais ramos do conhecimento.

Segundo Franco (1997, p. 36) a contabilidade estuda e controla o patrimônio das entidades, registrando todos os fatos nele ocorridos, para demonstrar e interpretar, a qualquer momento, seu estado e suas variações.

Para garantir melhor estudo e controle do patrimônio a Contabilidade se subdivide em diversas áreas específicas, cada uma tendo um objeto particular de investigação. Entre as ramificações da Contabilidade, estão a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade de Custos que quando corretamente aplicadas garantem melhor gestão e controle do patrimônio das entidades.

A Contabilidade Gerencial consiste em “identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório” (HANSEN; MOWEN, 1997 apud FREZATTI; GUERREIRO; AGUIAR, 2007).

Com relação a Custos, sua problemática é presente em todas as organizações sejam elas comerciais, industriais ou de serviços, pois, o custo representa um gasto necessário para execução de qualquer atividade.

Neste contexto, Leone (2000, p. 46) define custos como sendo “o valor dos fatores de produção consumidos por uma firma para produzir ou distribuir produtos ou serviços, ou ambos”.

Também, segundo Maher (2001, p. 64), “o custo representa um sacrifício de recursos”, feito pelas empresas ao investir em algo que provavelmente lhe trará lucros no futuro.

Custos “também significa o preço original de aquisição de qualquer bem ou serviço” (MARTINS, 2003, p. 27), logo, significa dizer que o custo compõe a base para o preço de venda, sendo este acrescido da margem de lucro que se espera obter sobre determinado produto ou serviço, mais os impostos. Por isso, é importante conhecer e saber apurar corretamente os custos de produção ou prestação de serviços da entidade, visando à obtenção dos custos individuais por produto ou serviço e conseqüentemente os custos gerais.

Leone (2000, p. 18) reforça a importância da Contabilidade de Custos para a tomada de decisão:

A Contabilidade de Custos refere-se hoje às atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, desde as relacionadas com operações repetitivas até as de natureza estratégica, não repetitivas, e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações.

A junção da Contabilidade Gerencial e de Custos tende a facilitar o que comumente se chama de Gestão Estratégica de Custos (GEC), que consiste em “uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 4 apud SILVA, 1999) tornando-se importante ferramenta para que as empresas possam se organizar financeiramente, possibilitando assim a sua continuidade.

Mesmo com toda definição específica, é comum observar em muitas empresas que os termos custos e despesas são muitas vezes confundidos, sendo tratados pelos gestores ou administradores como se ambos significassem a mesma coisa. Sobre isto, Martins (2010, p. 40) aduz que:

Teoricamente, a separação é fácil: os gastos relativos ao processo de produção são custos, e os relativos à administração, às vendas e aos financiamentos são despesas. Na prática, entretanto, uma série de problemas aparece pelo fato de não ser possível a separação de forma clara e objetiva.

Diante das definições apresentadas, percebe-se que os custos estarão presentes em todas as empresas que produz, comercializam ou prestam serviços, no entanto, para se identificar e apurar estes custos dentro das organizações é necessário conhecer as suas classificações, definir métodos de custeio e realizar uma gestão contínua.

Para a classificação dos custos deve ser considerada a quantidade produzida ou o volume de serviços prestados. A partir desse critério os custos podem ser classificados como fixos ou variáveis.

Conforme Maher (2001), os custos variáveis, se alteram na proporção direta da alteração no volume de atividade já os custos fixos, não se alteram quando o volume de atividade se altera.

Quanto à forma de aplicação, ou seja, alocação dos custos aos produtos e serviços da empresa, estes podem ser classificados como diretos ou indiretos.

Para Martins (2003), os custos são diretos quando “podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo” e indiretos quando “não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrada”.

Depois de identificada a classificação dos custos da organização, faz-se necessário pensar no método de custeio que melhor condiz com a realidade da empresa.

Martins (2001, apud TAVARES, 2004) afirma que os métodos de custeio correspondem às alternativas de que dispõe a Contabilidade de Custos para valorização dos estoques e determinação do resultado do período. Portanto, método de custeio é a forma como as empresas agregam os gastos incorridos na geração de produtos e serviços.

Martins (2010) aborda quatro métodos diferentes de custeio: Custeio por absorção; Custeio variável; ABC (Custeio baseado em atividades) e RKW:

O custeio por absorção é um método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. [...] no custeio variável só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis. O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos [...] a utilidade do Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos. (MARTINS, 2010, p. 37, 198 e 87).

Martins ainda aborda um quarto método de custeio que se fundamenta na ideia do uso de custos para fixar preços, originário da Alemanha no século passado e conhecido no Brasil por RKW (abreviação de Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit) “que consiste no rateio não só nos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”. (MARTINS, 2010, p.20).

Por outro lado, Leone (2000) classifica os métodos de custeio em: Custos padrão, Custos estimados e Custos por atividade, definindo-os como segue:

Custos padrão é um custo predeterminado que leva em conta condições consideráveis normais de operação [...] Custos estimados em algumas ocasiões em que as operações não são padronizadas, especialmente quando os produtos ou serviços são feitos sob encomenda e por isso mesmo são produtos e serviços com características exclusivas [...] Custos por atividade é primeiramente identificar os custos e as despesas por atividades e, depois, alocar as atividades aos produtos que são seus portadores finais. (LEONE, 2000, p.49 a 51)

No processo de apuração de custos, a depender do método de custeio utilizado, far-se-á necessário o uso da departamentalização (ou setorização) como importante artifício auxiliar ao método de apuração dos custos.

Sobre departamento Martins (2010) afirma que é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), onde se desenvolvem atividades homogêneas. “Diz-se unidade mínima administrativa porque sempre há um responsável para cada Departamento ou, pelo menos deveria haver”. (MARTINS, 2010, p. 65).

O conceito de departamentalização visa facilitar o planejamento, a administração e posterior controle dos custos da empresa, consiste também em uma forma de descentralizar a gerencia e conseqüentemente segregar funções dentro da organização, garantindo maior confiabilidade ao sistema.

Leone et al. (2004, p. 262) aborda o assunto com o seguinte comentário:

Setor é uma das partes em que se divide uma entidade. Uma parte pode ser um “setor” quando ali se faz determinado produto, se realiza certo serviço ou uma atividade específica. Muitas vezes esse componente organizacional pode ser chamado de “departamento”, “processo”, “unidade”, “divisão” e “seção”.

Um departamento ou setor tem a finalidade de separar as atividades de uma empresa de acordo com a natureza de cada uma delas procurando maior eficiência nas operações. Sendo assim, cada departamento contribui com informações para apuração dos gastos e receitas totais da instituição.

Na realização do presente trabalho será analisado um modelo empírico de gestão de custos empregado em uma clínica médica e comparado com um modelo abordado e conhecido pela Ciência Contábil.

Considera-se como modelo empírico neste estudo, a forma que as empresas realizam a gestão de seus custos a partir das experiências vividas, com critérios próprios de alocação e rateio. O modelo Contábil adotado será o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), que será assim chamado por se tratar de um método racional, com características generalistas, desenvolvido a partir de estudos científicos.

2.2 ESTADO DA ARTE

O estado da arte temática consiste em uma compilação das principais pesquisas realizadas que possuem ligações com o tema abordado neste trabalho monográfico, no caso, a Gestão de Custos Hospitalares.

Dentre os principais assuntos abordados nas pesquisas relacionadas estão: conceitos gerais de custos, métodos de custeio, sistema ABC, organizações hospitalares e custeio alvo.

As pesquisas apresentadas estão estruturadas na forma de artigos e dissertações de mestrado, cujas fontes foram extraídas da internet. No quadro 1 são apresentadas as principais ideias e conclusões dos trabalhos abordados no estado da arte temática:

Quadro 1 – Estado da Arte da temática em 2013

(continua)

TIPO	TÍTULO	AUTOR (ES)	ANO	NÍVEL	INSTITUIÇÃO	IDEIA PRINCIPAL	LINK/LUGAR	DATA DE ACESSO
Artigo	A gestão por processos gera melhoria de qualidade e redução de custos: o caso da Unidade de Ortopedia e Traumatologia do Hospital das Clínicas da Universidad e Federal de Pernambuco	LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira; FALK, James Anthony; FILHO, José Francisco Ribeiro; LIBONATI, Jeronimo José; e LOPES, Jorge Expedito de Gusmão.	2008	—	Revista de Contabilidade e Finanças – USP.	Este artigo teve como objetivo principal verificar até que ponto a utilização de protocolos de atendimento médico hospitalar pode promover um incremento na qualidade dos serviços prestados via padronização de processos, no mesmo tempo em que propicia uma redução nos custos diretamente relacionados aos procedimentos protocolados. Ficou evidenciado que o protocolo implantado promoveu uma redução no tempo médio de espera para a realização da cirurgia da ordem de 3 dias, permitiu a diminuição de 7 dias na permanência total dos pacientes, reduziu em cerca de 20 minutos o tempo médio de duração da cirurgia. Todavia, não se conseguiu reduzir de maneira significativa os custos diretos de consumo, mas proporcionou uma queda em todos os custos diretos vinculadas à internação.	http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/48/umbelina-james-jose-jeronimo-jorge-pg77a90.pdf	16 jun. 2013
Tese	Sistemática para apuração de custos por procedimento médico-hospitalar.	LEONCINE, Maury.	2010	Mestrado	Universidade Federal de Santa Catarina	A ideia principal deste artigo foi apresentar uma sistemática para apuração de custos por procedimento médico-hospitalar e, assim, contribuir para a melhoria do gerenciamento dos resultados operacionais de instituições de saúde. Foi proposta uma sistemática composta por 13 etapas sequenciais, permitindo ao hospital a apuração do resultado por procedimento médico-hospitalar. Concluiu-se que o emprego da sistemática disponibilizou ao hospital informações que possibilitam o conhecimento do custo por procedimento, além de outras informações que contribuem para a melhoria da gestão dos resultados.	http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co obra=186103	23 mai. 2013

(continua)

TIPO	TÍTULO	AUTOR (ES)	ANO	NÍVEL	INSTITUIÇÃO	IDEIA PRINCIPAL	LINK/LUGAR	DATA DE ACESSO
Artigo	Custeio abc no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros.	MIRANDA, Gilberto José; CARVALHO, Cleverton Euclen de; MARTINS, Vidigal Fernandes; e FARIA, Adolar Ferreira de.	2007	—	Revista de Contabilidade e Finanças – USP.	Este trabalho tem como objetivo, conhecer, empiricamente, a utilização do Custeio ABC nos hospitais universitários e de ensino brasileiros e comparar os resultados, conforme as possibilidades, com as pesquisas realizadas nas maiores empresas brasileiras pelos autores: Khoury (1999), Beuren e Roedel (2002) e Azevedo, Santos e Pamplona (2004). O estudo levou a conclusões importantes, como: Os sistemas de custos atuais dos hospitais têm poucas condições de fornecer informações úteis à gestão; o Custeio ABC é bastante conhecido no ambiente, mas o número de usuários ainda é relativamente pequeno: apenas 15% da amostra; mas existe expectativa por parte de 44% dos hospitais com relação ao uso futuro da abordagem. As principais causas apresentadas para a não utilização do Sistema ABC foram: (a) o sistema utilizado atende às necessidades da organização e (b) o Custeio Baseado em Atividades é muito complexo.	http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34232/36964	16 jun. 2013
Dissertação	Gestão de custos em organizações hospitalares.	ABBAS, Katia.	2001	Mestrado	Universidade Federal de Santa Catarina	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. Foi demonstrada a aplicação do método ABC no serviço de processamento de roupas do Hospital Universitário de Florianópolis. Com a aplicação do ABC no SPR, foi possível observar: o tempo ocioso de alguns funcionários; As atividades mais onerosas “lavar as roupas leves” e “lavar as roupas pesadas” consomem mão de obra direta a mais do que o necessário; e constatou-se a presença de retrabalhos. Concluiu-se que através do 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.	http://www.gea.org.br/scf/ABC%20para%20hospitais.pdf	18 jun. 2013

(continuação)

TIPO	TÍTULO	AUTOR (ES)	ANO	NÍVEL	INSTITUIÇÃO	IDEIA PRINCIPAL	LINK/LUGAR	DATA DE ACESSO
Artigo	Custo hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades.	SERRA NEGRA, Carlos Albert; e SERRA NEGRA, Elizabete Marinho.	2001	—	Revista Vista & Revista – UFMG	Foram informados neste artigo os conceitos básicos da Contabilidade de Custos, apresentado um breve histórico das tentativas de implantação de um sistema de apuração de custos hospitalares e demonstrada as metodologias de rateio para o custo hospitalar. Por fim, foram elencadas as principais dificuldades encontradas na implantação de um sistema de custos gerenciais ou uma Contabilidade de Custos.	http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaevista/article/view/170	23 mai. 2013
Artigo	A utilização de informações de custos como subsídio à tomada de decisão gerencial em hospitais: estudos de casos múltiplos em Belo Horizonte /MG.	SOUZA, Antônio Artur; AVELAR, Ewerton Alex; e DOMINGUES Jr, Willian do Val.	2011	—	11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.	Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa que visou analisar a utilização de informações de custos como suporte à tomada de decisão gerencial em hospitais de Belo Horizonte/MG. Verificou-se que os sistemas de informações utilizados para gerar as informações de custos nos diversos setores hospitalares, usualmente, apresentam uma grande heterogeneidade e uma série de deficiências sob a perspectiva dos usuários, o que implicou em um baixo índice de satisfação entre os mesmos. O método de custeio por absorção é utilizado por todos os hospitais como base para o seu sistema de custos, no entanto, o método se mostra limitado em uma série de atributos, não permitindo aos gestores obterem informações sobre os custos por procedimento, além de outras informações analíticas para fornecer suporte a decisões diversas.	http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos112011/517.pdf	02 jul. 2013

(conclusão)

TIPO	TÍTULO	AUTOR (ES)	ANO	NÍVEL	INSTITUIÇÃO	IDEIA PRINCIPAL	LINK/LUGAR	DATA DE ACESSO
Dissertação	Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo Sob o enfoque da gestão estratégica de custos.	CAMACHO, Reinaldo Rodrigues.	2004	Mestrado	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.	Neste trabalho, foi verificada a viabilidade de aplicação do Custeio-alvo em serviços hospitalares, utilizando como produto teste a cesariana realizada por meio de planos de saúde. Foram observados os métodos de formação dos preços e conhecidos os procedimentos adotados pela instituição para mensurar e controlar seus custos e receitas. Os resultados mostraram que o processo de Custeio-alvo pode ser aplicado, com sucesso, a entidades hospitalares.	http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-22012011-164307/pt-br.php	16 jun 2013

Fonte: Compilação da internet (2013) – organização própria.

2.3 MARCO TEÓRICO

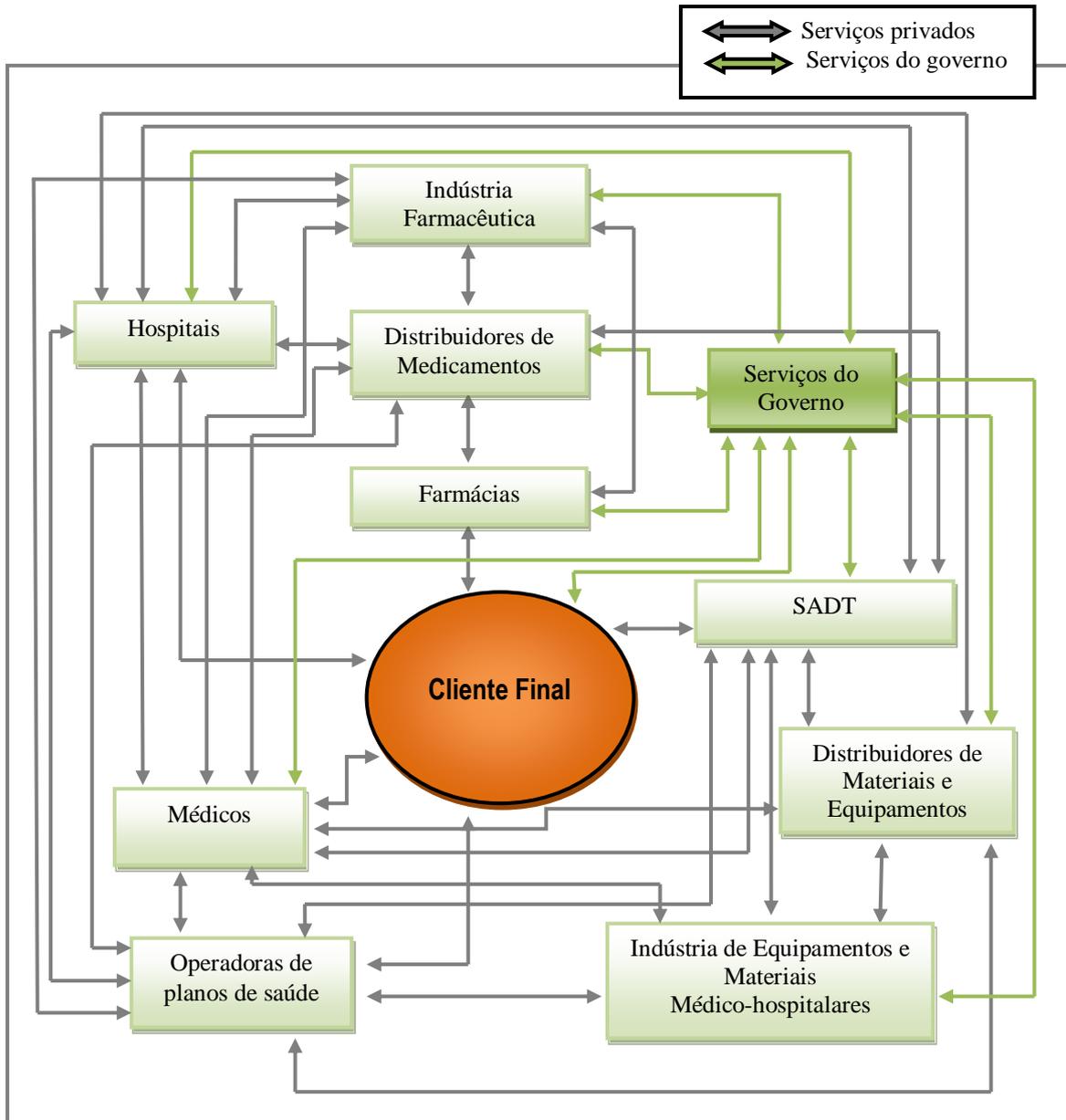
2.3.1 As organizações de saúde no Brasil

O sistema de saúde brasileiro é composto por dois setores: um grande setor público, administrado pela União que serve a maioria da população, na forma do Sistema Único de Saúde (SUS) e; pelo setor privado formado pelas Operadoras de Planos de Saúde (OPS), regulamentadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), e empresários que investem no setor e prestam serviços particulares.

Constituem as organizações de atenção a saúde não só os hospitais, postos de saúde e clínicas médicas que atendem diretamente ao paciente, mas também por todos aqueles que interagem no sistema e proporcionam atender a demanda do cliente final, formando assim uma cadeia de valor do setor de saúde.

Conforme estrutura apresentada pela Unimed Federação Minas (2009), a cadeia de valor do setor de saúde no Brasil é composta de uma rede de dez elementos necessários para atender o cliente final, representados pela figura 1:

Figura 1 – Cadeia de valor do setor de saúde no Brasil



Fonte: Unimed Federação Minas (2009, p. 32).

O modelo da administração pública de saúde no Brasil mudou substancialmente a partir da Constituição Brasileira de 1988, que definiu as diretrizes a serem seguidas para a criação de um sistema unificado e integrado de saúde. Dois anos após foi promulgada a Lei Orgânica da Saúde nº 8.080/90 que regulamentou o SUS, a partir dos preâmbulos Constitucionais, e que tem como princípios básicos a universalidade, integralidade e equidade. A criação do SUS foi uma forma de efetivar o mandamento constitucional que define o acesso à saúde como um direito de todo cidadão e um dever do Estado.

No setor privado de saúde, o acesso da população se dá, principalmente, por meio das Operadoras de Plano de Saúde. As OPS podem ser constituídas sob a forma de “autogestão, cooperativa médica, entidades filantrópicas, medicina de grupo e seguradora especializada em saúde” (UNIMED FEDERAÇÃO MINAS, 2009, p.33).

Conforme dados da ANS o número de adeptos a planos privados de saúde com ou sem assistência odontológica em dezembro de 2012 chegou a 47.943.091¹ (quarenta e sete milhões novecentos e quarenta e três mil e noventa e um) beneficiários. Este número é crescente a cada ano e o principal motivo desse fato se dá, provavelmente, pela insatisfação da população quanto ao serviço público de saúde.

O setor privado de saúde tem investido fortemente na aquisição de equipamentos ultramodernos, novas instalações e se especializando cada vez mais, suprimindo assim, em parte, as deficiências do setor público, como alternativa para uma parcela significativa da população que tem condições financeiras de pagar pelos serviços, sejam diretamente particular, ou através dos planos de saúde. No entanto, o acesso ao serviço privado de saúde não é possível à maioria da população brasileira que é de baixa renda.

Apesar da busca pela profissionalização, as organizações de saúde privadas necessitam aprimorar ainda mais a sua administração, conforme ressalta Oliveira:

[...] os custos dos hospitais brasileiros são muito mal-elaborados. Aliás, uma minoria se preocupa com os custos, e a grande maioria vive de aumentar sua tabela de preços, independentemente da análise real do seu custo hospitalar. O custo operacional de uma empresa hospitalar é caro, mas não exorbitante, como alguns empresários do setor teimam em afirmar (OLIVEIRA, 1998 apud ABBAS; LEZANA; MENEZES, 2002).

Deste modo, é possível observar que as organizações de saúde no Brasil, principalmente privadas possuem dificuldades, sobretudo, na gestão de seus recursos e custos. Pelo pressuposto, estas empresas não despertaram ainda para a importância de se conhecer profundamente a dinâmica dos custos hospitalares para que possam ter embasamento real nas decisões a serem tomadas pela gestão, assim como, também não pode existir fundamento legítimo na formação dos preços cobrados em diárias hospitalares, materiais médicos e medicamentos, sem o conhecimento dos custos.

Segundo Baumgartner (1999, p.7 apud ABBAS; LEZANA; MENEZES, 2002):

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

¹ Dados retirados do site da ANS.

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.

Nesta perspectiva, a utilização da gestão dos custos nas organizações de saúde, passa por uma redefinição, tornando-se cada vez mais necessária e fundamental, a fim de assegurar seu papel como ferramenta auxiliar a gestão, sobretudo neste momento em que a sociedade aspira por maior qualidade na prestação de serviços médico-hospitalares.

2.3.2 Sistemas de Custeio

Os avanços tecnológicos ocorridos nos últimos tempos alterou consideravelmente a composição dos custos, tornando mais significativos os fatores de produção (tais como custos indiretos, máquinas e equipamentos), em detrimento do fator mão de obra direta (muito influente antes da evolução tecnológica que reduziu consideravelmente a necessidade de seu uso no processo produtivo).

Além disso, o progresso acelerado dos meios de comunicação e informações resultou na globalização da economia, tornando o mercado mais competitivo e despertando a necessidade de sobrevivência das empresas de modo geral, que passaram a controlar seus custos, através de instrumentos mais eficazes.

Neste contexto, os métodos e modelos gerenciais tiveram que ser adaptados à nova realidade, como alternativa para se por frente aos concorrentes, conforme aborda Leone (2000, p. 252):

A Contabilidade de Custos, como instrumento de administração, teve que rever seus conceitos, seus sistemas e seus critérios, para começar a produzir informações precisas, que dessem suporte às muitas decisões gerenciais sobre novas alternativas de produção e de controle que deviam fazer face à concorrência.

Diante da necessidade de repensar o método de custeio adotado, muitos estudos têm surgido a cerca da problemática de custos. Alguns métodos de custeio foram desenvolvidos na tentativa de tornar o processo de gestão dos custos mais eficiente, a fim de que seus objetivos sejam alcançados. Sobre sistema de custeio Silva (2012)² aduz que:

² SILVA, L. C. T. **A eficiência do método de custeio, como instrumento de gestão de custo em instituições de serviços bancários.** Universidade Candido Mendes. Disponível em: <http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/B002548.pdf> Acesso em: 9 jun. 2013.

O principal objetivo de um sistema de custeio é identificar os recursos consumidos no processo produtivo, agregando-os de forma correta e organizada aos produtos e gerando informações de custos que permitam avaliar resultados, planejar e controlar as operações, para poder garantir a correta tomada de decisão.

Considerando os objetivos de um sistema de custeio, os modelos tradicionais tendem a ser insatisfatórios para a finalidade de gestão, por isso, algumas críticas têm surgido sobre os sistemas de custeio considerados tradicionais, como segue: “o sistema tradicional de contabilidade de custos já está “morto” há muito tempo para as finalidades de gestão”³, entende-se que estes não atendem mais de forma eficaz as necessidades do atual mercado competitivo e globalizado.

Conforme afirma Brimson (1997, p. 23 apud ABBAS, 2002):

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.

As principais deficiências encontradas nos sistemas convencionais de Contabilidade de Custos, segundo Martins (2010, p. 298), são as seguintes:

a) distorções no custeio dos produtos provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos quando do uso dos custeios que provam tais rateios; b) utilização de reduzido número de bases de rateio, nesses mesmos casos; c) não mensuração dos custos da não qualidade, provocados por falhas internas e externas, tais como retrabalho e outras; 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, mais conhecidas por indicadores físicos de produtividade.

Diante da complexidade dos processos modernos e o aumento do número de fatores que interferem nas apurações do custo, os modelos convencionais de gestão de custos já não atendem de maneira satisfatória a necessidade das organizações contemporâneas. Por isso, atualmente, é importante e decisivo para a organização a escolha do método de custeio a ser adotado, diante das especificidades de cada ramo de atividade.

Em se tratando da atividade médico-hospitalar este fator é ainda mais determinante, visto a complexidade dos serviços prestados, conforme comenta Azevedo (1993 apud LEAL; SANTOS, 2012):

³ ABBAS, K.; LEZANA, Á. G. R.; MENEZES, E. A. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. **Revista da FAE**, Curitiba, v.5, n.2, 2002. Disponível em: <http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v5_n2/apuracao_dos_custos_na_organizacoes.pdf>. Acesso em: 22 maio 2013.

A organização hospitalar é uma das mais complexas, não apenas pela nobreza e amplitude da sua missão, mas, sobretudo, por apresentar uma equipe multidisciplinar com elevado grau de autonomia para dar assistência à saúde em caráter preventivo, curativo e reabilitador aos pacientes, em regime de internação, no qual se utiliza tecnologia de ponta e de rotina, de forma crescente.

Diante da complexidade atribuída às organizações de saúde e da concorrência gerada em função da globalização é comum que, tais instituições, necessitem de sistemas melhor adaptados, conforme sua atividade, para gestão da administração, com efetivo controle dos custos. Uma das alternativas para as empresas sobreviverem a estes fatores foi rever os modelos utilizados para a gestão dos custos da organização. Nesta busca, surgiu o método ABC (Custeio Baseado em Atividades).

2.3.3 Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O sistema ABC (*Activity Based Costing*) ou custeio baseado em atividades consiste em uma metodologia desenvolvida pelos professores americanos Robert Kaplan e Robin Cooper, em meados da década de 80.

Não é um método novo de apuração de custos, mas sim, consiste em uma nova abordagem ou enfoque de como observar a realização das atividades dentro das organizações.

Conforme estudo publicado pela IOB (Boletim IOB, 43/94 apud LEONE, 2000) “os critérios utilizados pelo ABC já eram empregados em épocas passadas, tratando-se, portanto, de modelos já conhecidos, no entanto, apresentado em uma nova roupagem muito mais vistosa”.

Os adeptos do método ABC, afirmam ser o seu objetivo a atribuição dos custos indiretos aos portadores finais dos custos que são os produtos e serviços. Segundo Koliver (1994 apud LEONE, 2000) essa afirmação levou a admitir verdadeiramente que as bases do ABC já eram consideradas na literatura germânica na década de 20, inclusive serviram como um dos pilares de sustentação do famoso método conhecido pela sigla RKW⁴.

Segundo Abbas (2001)⁵ 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

⁴ Abreviação de *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*.

⁵ ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001. Disponível em: <<http://www.gea.org.br/scf/ABC%20para%20hospitais.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

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.

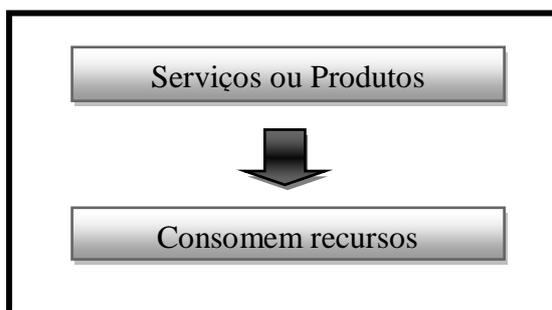
Nas palavras de Nakagawa (1994, p. 39 apud LEONE, 2000, p. 255):

No método de custeio baseado em atividades, ou ABC, assume-se, como pressuposto, que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma de se entender as necessidades, expectativas e anseios de clientes.

A metodologia ABC divide a empresa em atividades, ou seja, ela identifica as atividades desenvolvidas e determina seu custo e desempenho, a fim de converter recursos em produtos e serviços.

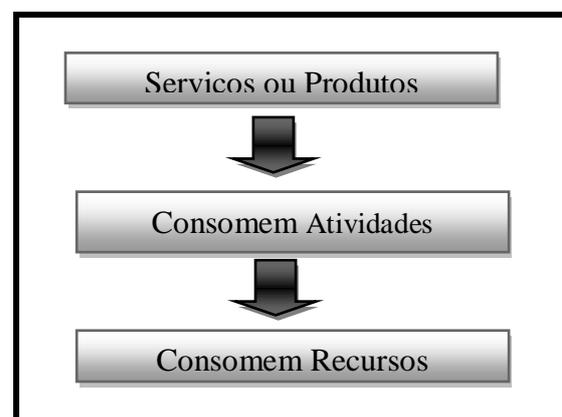
Segundo Falk (2001) na visão tradicional de custos os serviços ou produtos consomem recursos (figura 2), por outro lado, a metodologia ABC acredita que serviços ou produtos consomem atividades, e, depois, essas atividades consomem os recursos (figura 3).

Figura 2 – Visão Tradicional de Custos.



Fonte: Falk (2001, p. 101).

Figura 3 – Visão de Custos ABC.



Deste modo, Kaplan e Cooper (1998, p.122) aduzem que “os sistemas ABC focalizam as atividades organizacionais como elementos-chave para análise do comportamento do custo, associando as despesas organizacionais destinadas a recursos às atividades e processos de negócios executadas por esses recursos”.

O sistema ABC é considerado de difícil implantação, dado que para utilizá-lo é necessário conhecer criteriosamente todos os processos relativos às atividades da empresa,

bem como o custo de cada atividade, no entanto, trata-se, em sua essência, de um método de custeamento capaz de reduzir consideravelmente as distorções provocadas pelos sistemas tradicionais de custos.

No contexto do setor hospitalar e de cuidados a saúde, o método ABC pode trazer vantagens, conforme relata Lima:

Em organizações hospitalares, o ABC pode trazer as seguintes vantagens, dentre outras: fornecimento de informações de custos mais exatas que representem a realidade; demonstração de vantagens em se produzir todos os serviços no próprio hospital ou optar pela terceirização; estudo de tendências e comparação de custos por diagnóstico, por atendimento médico, ou por pacientes de diferentes planos de saúde. (LIMA, 1997 apud ABBAS; LEZANA; MENEZES, 2002).

Reforçando a ideia de Lima, Falk (2001) diz que a metodologia ABC “permite custear serviços, pacientes ou mesmo contratos específicos, isolando o custo da prestação de serviços para diversos objetos de custos”.

A metodologia do ABC é constituída basicamente por três fatores: recursos, atividades e objetos de custos. Falk, na obra citada, define estes fatores como segue:

Recursos são o elemento econômico que está aplicado na análise da operacionalidade das atividades. *Atividades* são um conglomerado de ações executadas dentro de uma organização, visando a determinada finalidade. *Objetos de custos* podem ser qualquer paciente, produto, serviço, contrato, projeto, ou qualquer outra unidade de trabalho para qual uma medida separada de custo seja desejada. (FALK, 2001, p. 102, grifo nosso).

Neste contexto, com a classificação de Maher (2001, p. 282), identifica-se quatro passos necessário para a utilização do sistema ABC, sendo eles:

- 1) Identificar as atividades que consomem recursos e atribuir custos a elas;
- 2) Identificar o(s) direcionador (es) de custos de cada atividade;
- 3) Calcular uma taxa por unidade do direcionador de custos ou por transação. Cada atividade pode ter mais de uma taxa;
- 4) Atribuir custos aos produtos.

O primeiro passo para a aplicação do método ABC consiste em identificar as principais atividades necessárias para a fabricação do produto ou a prestação do serviço que utilizam recursos. Para tanto, é importante que a pessoa responsável por executar esta apuração conheça criteriosamente e entenda todo o processo.

Martins (2010, p. 93) caracteriza o que é uma atividade que consome recursos e que deve ser considerada na aplicação do ABC:

Uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.

Vale ressaltar que, em alguns casos, para ter informações mais detalhadas do custo das atividades será necessário o dispêndio de recursos, e estes não podem ser superiores aos benefícios obtidos pela informação gerada, observando assim a relação custo benefício. Para tanto, entende-se que “o custos de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la”. (MARTINS, 2010, p. 94) Como, por exemplo: salários e encargos sociais, materiais, depreciação de máquinas e equipamentos, energia, instalações, gastos com telecomunicação, viagens e etc.

Enquanto nos métodos tradicionais os critérios de alocação dos custos são limitados, no ABC existe um grande número de critérios, devendo ser utilizado o que melhor se relaciona com a atividade. Estes critérios são definidos a partir dos direcionadores de custos.

Direcionador de custos, nas palavras de Maher (2001, p. 282) consiste em “um fator que causa – que “direciona” – os custos de uma atividade”. Exemplo: pedidos de compra, milhas percorridas, horas de voo, quantidade de itens produzidos ou vendidos, quantidade de pacientes atendidos, quantidade de cirurgias, etc.

Segundo Abbas (2001) vários autores (como Nakagawa, Martins e Player) defendem 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.

Pelo pressuposto, é possível observar que os direcionadores de recursos levam em consideração as determinantes de custos das atividades, enquanto, os direcionadores de atividades são medidas de saída destas para os produtos/serviços.

Quanto mais direcionadores forem considerados, maior será a precisão dos custos levantados em cada atividade. Os direcionadores são informações que estão disponíveis na empresa, no entanto, a geração de informações mais avançadas demandam custos, de modo que, conforme dito é importante a avaliar o custo / benefício da obtenção deste direcionador.

Definido o(os) direcionador(es), o próximo passo é calcular o valor unitário da taxa a ser aplicada na atribuição do custo das atividades e aos produtos, para cada direcionador.

Segundo Maher (2001, p. 284) as taxas predeterminadas de rateio dos custos indiretos aos produtos são calculadas com a seguinte fórmula:

$$\text{Taxa predeterminada} = \frac{\text{Custos indiretos estimados}}{\text{Volume estimado da base de rateio}}$$

Adaptado de Maher (2001).

Esta fórmula pode ser aplicada a qualquer custo indireto de fabricação, e ainda administrativo, de distribuição, de vendas, serviços e etc. Também pode ser aplicada ao cálculo de taxas departamentais.

Maher (2001) ressalta que companhias cujos processos são departamentalizados calcula-se uma taxa predeterminada para cada departamento, contudo, no ABC é preciso calcular uma taxa por unidade do direcionador de custos, em vez de uma taxa departamental como no custeio tradicional.

O último passo consiste em atribuir os custos aos produtos/serviços, mediante multiplicação da taxa predeterminada de cada atividade pelo volume da atividade verificada na fabricação do produto ou na prestação do serviço, uma vez que tenham sido identificadas as atividades relevantes, seus direcionadores de recursos e respectivos custos.

Conforme Martins (2010, p. 100), para se chegar ao custo dos produtos e serviços deve ser aplicada a seguinte sequência de cálculos:

$$\begin{aligned} & \text{Custo da Atividade} \\ - \text{Custo unitário do direcionador} &= \frac{\text{Custo da Atividade}}{\text{Nº total de direcionadores}} \\ \\ - \text{Custo da atividade atribuído ao produto} &= \text{custo unitário do direcionador} \times \text{nº de direcionadores do produto} \\ \\ - \text{Custo da atividade por unidade de produto} &= \frac{\text{Custo da Atividade atribuído ao produto}}{\text{Quantidade produzida}} \end{aligned}$$

Adaptado de Martins (2010).

Visando contextualizar esta dinâmica, o quadro 2, a seguir, apresenta o custeio ABC aplicado em uma empresa prestadora de serviços.

Quadro 2 – Custo da atividade por unidade do serviço

Setor de diagnóstico por imagem de uma clínica médica – Raio X				
Atividade	Direcionador de Custo	Custo estimado mensal (\$)	Volume mensal estimado do direcionador	Taxa de aplicação do direcionador (\$)
Agendamento de pacientes	Nº de pacientes admitidos	4.000	2.000	2
Execução de procedimentos	Nº de procedimentos por tipo	9.000	3.000	3
Revelação de filmes	Nº de películas	6.000	3.000	2
Interpretação de resultados (laudos)	Nº de imagens reveladas	12.000	3.000	4
Custo total -----				\$ 11

Fonte: Adaptado de Maher (2001).

No custeio exemplificado pelo quadro 2, chegou-se ao custo unitário de cada procedimento/serviço igual a \$ 11 (onze). Neste caso, os valores estimados do custo das atividades e o volume dos serviços já eram conhecidos.

2.3.4 Custos compartilhados no setor de saúde

Uma das finalidades de um sistema de custos consiste em separar as atividades de uma empresa de acordo com a natureza de cada uma delas buscando maior eficiência nas apurações.

No entanto, a alocação dos custos em uma empresa hospitalar consiste em um desafio para os contadores ou aqueles que desempenham a função de gestor de custos nestes ambientes. Um dos problemas para a alocação destes custos trata-se da questão dos custos compartilhados. Segundo Falk (2001) esses custos existem quando ocorrem para prover serviços a mais de um paciente ou tipo de paciente e que não dependem diretamente do volume atendido.

Um fator importante na apuração dos custos nas organizações de saúde é a alocação dos gastos com pessoal, pois, em se tratando de clínicas e hospitais, algumas funções são difíceis de alocar a um único setor/serviço para computar como custos. Como exemplo pode-se citar o caso da recepcionista, que na maioria dos hospitais e clínicas é única para atender a pacientes que vão realizar procedimentos em mais de um setor/serviços.

Neste caso, a alocação do custo da recepção poderia ser prejudicada, por não ser possível mensurar de forma fidedigna quanto do trabalho desta foi empenhado para atender aos pacientes que foram realizar diferentes procedimentos oriundos de vários setores/serviços.

Além das dificuldades com alocação dos custos com pessoal existem também muitos obstáculos na apuração dos custos de materiais médicos e equipamentos, visto que, em clinicas e hospitais estes itens podem ser comuns a vários setores na prestação diferentes serviços médicos hospitalares.

Falk (2001, p. 33) ressalta o compartilhamento de custos, conforme comentário transcrito abaixo: “Devemos lembrar também que vários custos do hospital podem ser considerados como custos compartilhados de vários departamentos e procedimentos. Esse fato é especialmente verdadeiro para certos equipamentos e para pessoal”.

Em função do avanço tecnológico, os equipamentos hospitalares comercializados atualmente possuem várias utilidades, de modo que um mesmo equipamento pode ser utilizado na realização de diferentes serviços, como ocorre, por exemplo, com o “CR” que é um sistema digital de revelação de imagens, operacionalizado a partir de uma digitalizadora, que permite revelar todo o serviço de raio-x e mamografia com um único aparelho CR. Por outro lado, essa multifuncionalidade se torna um obstáculo quando do cálculo da depreciação do equipamento, pois, haverá dificuldades de atribuir o custo da depreciação aos setores, visto que o mesmo equipamento atende a mais de um serviço enquanto que no cálculo da depreciação se obterá apenas um valor por período.

Da mesma forma, procedimentos distintos realizados em uma unidade de saúde podem utilizar materiais comuns para sua execução, e, muitas vezes, essa quantidade de material não pode ser mensurada de forma confiável, pois, não se sabe quanto exatamente de insumo foi utilizado por cada procedimento/paciente, apenas sabe-se o total que foi gasto no período. É o que ocorre com o oxigênio e outros gases medicinais utilizados nos estabelecimentos de saúde, por exemplo, cuja distribuição ocorre através de uma rede de gases única para todos os pontos do estabelecimento, de modo que não se sabe exatamente a quantidade da vazão do gás para cada paciente, apenas se sabe a quantia média utilizada por período.

Devido a estes custos compartilhados é que existe uma grande dificuldade na apuração dos custos por setor/serviço dentro de uma instituição de saúde. Por isso, é de fundamental importância a implantação de uma gestão estratégica e de controle permanente dos custos nessas empresas.

2.3.5 A importância do controle de estoques para a gestão dos custos

Os estoques são materiais e suprimentos que uma empresa ou instituição mantém, seja para vender ou para fornecer insumos ou suprimentos para o processo de produção. No caso específico da prestação de serviços, a saber, clínicas e hospitais, os estoques são fundamentais a realização do atendimento médico-hospitalar, pois, este depende do emprego de materiais médico e medicamentos.

Para tanto, todas as empresas e instituições precisam manter estoques, sabendo disso é fator determinante avaliá-los e contabilizá-los corretamente, possibilitando assim, um controle dos custos operacionais e de estocagem. A empresa com esse controle terá a condição de fazer o melhor negócio, não correndo riscos desnecessários.

O estoque na empresa do setor de saúde apesar de relativamente pequeno, se comparado à indústria, possui significativo valor financeiro, dado que constitui-se de medicamentos e materiais médicos usados na realização de exames e procedimentos que, na maioria das vezes, são complexos e, por extensão, caros. Sendo assim, o estoque das organizações de saúde requer controles que sejam capazes de reduzir os custos gerais da empresa, avaliar melhor o consumo de cada serviço e garantir o fornecimento de insumos às atividades.

Por isso, a gestão de estoques estará aliada diretamente a gestão de custos. Martins afirma que “a contabilidade de custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais” (MARTINS, 2003, p. 22).

Neste contexto, o controle de estoques consiste na “atividade que tem por objetivo manter informação confiável sobre níveis e movimentação física e financeira de estoques necessários ao atendimento da demanda, evitando-se a superposição de estoques ou desabastecimento do sistema” (SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE – SP, 2003).

Os estoques das unidades hospitalares são formados por uma grande diversidade de materiais específicos e, essa variedade de produtos aumenta cada vez que a entidade disponibiliza um novo serviço. Devido a isto, o almoxarifado de uma organização de saúde consiste em um departamento complexo e que exige um alto nível de gerenciamento.

Com relação ao almoxarifado, pode-se dizer que este é responsável pelo fornecimento de insumos necessários a prestação dos serviços e manutenção das atividades e processos administrativos da empresa. O descuido no gerenciamento de materiais e medicamentos pode ocasionar a interrupção das atividades da empresa, além disso, em se tratando de unidades de

saúde que forneçam serviços mais complexos, a consequência da falta de insumos pode ser ainda mais grave, podendo colocar em risco a vida dos pacientes.

Por isso, é de fundamental importância que as organizações de saúde mantenham uma unidade de gerenciamento de materiais, integrada com o setor de compras, para o bom controle do estoque. A depender do tamanho da organização faz-se necessário a subdivisão do almoxarifado de acordo a natureza dos insumos, tais como: materiais médicos, medicamentos (farmácia), materiais gráficos, material de escritório, material de higienização e limpeza, alimentos e etc.

Segundo Paulus Jr. (2005)⁶ os objetivos de uma unidade de gerenciamento de materiais em organizações de saúde visam a garantir:

- a) a continuidade da oferta dos serviços de saúde; b) baixos custos de aquisição, de realização do pedido e de manutenção dos estoques; c) alta rotatividade dos estoques; d) qualidade no atendimento; e) qualidade dos materiais; f) bom relacionamento com os fornecedores; g) controles cadastrais e conhecimento do mercado e dos fornecedores; h) obter o máximo retorno; i) centralizar controles mesmo com descentralização de atividades; j) padronizar o uso de materiais.

Para manter um dimensionamento correto nos estoques que atendam as necessidades da empresa é preciso observar os seguintes elementos: consumo médio mensal; estoque mínimo; estoque máximo; tempo de reposição; ponto de reposição e quantidade de reposição.

É importante observar o tempo de reposição, pois, com base neste que deverão ser programadas as compras. A secretária municipal de saúde de São Paulo caracteriza tempo de reposição como segue:

Tempo de Reposição (TR) - é o tempo decorrido entre a solicitação da compra e a entrega do produto, considerando a disponibilidade para a dispensação [...]. Os novos pedidos são feitos quando se atinge o Ponto de Requisição. A unidade de cálculo do TR (Tempo de Reposição) é o mês. Se determinado medicamento demora 15 dias entre o pedido da compra e a entrega pelo fornecedor, o TR será igual a 1/2 (meio mês). Se demorar uma semana, TR será ¼ (SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE-SP, 2003).⁷

⁶ PAULUS JR, A. Gerenciamento de recursos materiais em unidade de saúde. **Revista Espaço para a Saúde**, Londrina, v. 7, dez 2005.

⁷ SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE – SP. **Manual de estruturação de almoxarifados de medicamentos e produtos para a saúde, e de boas práticas de armazenamento e distribuição**. São Paulo, 2003. Disponível em: <http://www.faseh.edu.br/biblioteca/arquivos/acervo_digital/Tecnicas_armazenamento_medicamentos.pdf> Acesso em: 26 jun. 2013.

Para garantir o abastecimento contínuo do estoque, a depender do volume de insumos demandados, a empresa poderá firmar com o fornecedor um contrato de promessa de compra e venda, com entrega programada periodicamente.

As condições de armazenamento também devem ser observadas, sobretudo em se tratando de medicamentos, a fim de garantir a conservação das características dos produtos, desde o recebimento até a distribuição na entidade.

Neste sentido, os critérios de estocagem e guarda é o principal elemento auxiliar na gestão de estoques, visto que, consiste em ordenar adequadamente os produtos em áreas apropriadas de acordo às características e condições de conservação e identificação, de modo a permitir um controle eficiente, assim como, facilitar o processo interno de dispensação destes produtos. Sobre isto, a Secretaria Municipal de Saúde de São Paulo (2003) em seu Manual de estruturação de almoxarifados de medicamentos e produtos para a saúde, e de boas práticas de armazenamento e distribuição diz que:

A distribuição deve suprir as necessidades das unidades de saúde, seguir um cronograma, evitar atrasos e desabastecimentos, para isso, deve-se: a) Estabelecer e divulgar o fluxo e cronograma da distribuição; b) Distribuir em quantidades corretas com qualidade; c) Transportar adequadamente; d) Controlar a distribuição e manter a situação físico-financeira atualizada e de forma eficiente; e) A periodicidade da distribuição deve considerar a capacidade e condições de armazenamento das unidades, bem como seu potencial de consumo; f) A distribuição deve obedecer à regra “primeiro que vence, primeiro que sai” (sistema PEPS).

A partir da distribuição dos materiais e medicamentos nas unidades de saúde é que serão feitos a alocação dos custos ao serviço e conseqüentemente ao paciente (consumidor final). Esta etapa exige muita atenção, pois, a depender do procedimento realizado, uma gama diversificada de MAT/MED pode ser utilizada, devendo estes ser alocados a conta (prontuário) do paciente para serem cobrados corretamente, principalmente no caso de pacientes beneficiários de convênios, pois, estes costumam ser criteriosos na checagem dos prontuários com as contas médicas dos pacientes.

Vale salientar que faz parte do controle de estoque de uma organização de saúde zelar para que o manuseio dos materiais médicos e, principalmente, dos medicamentos sejam feitos por pessoas habilitadas, visto o alto risco que poderá causar se administrados erroneamente por pessoas inabilitadas.

2.3.6 Gerenciamento de Custos e Controle Interno

Controle é fator fundamental em qualquer empresa, nenhuma instituição poderá assegurar o seu patrimônio sem um controle interno que estabeleça a sua qualidade e confiabilidade.

Assim, a utilização de um sistema de custeio depende diretamente do bom funcionamento dos controles internos da empresa, de modo a garantir que as informações levantadas para apuração dos custos sejam oriundas de processos confiáveis.

Segundo Franco (1992, p. 208) os objetivos primordiais dos controles internos podem assim ser definidos: fornecer à Contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração; evitar alcances, desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los.

A Contabilidade é a ciência que melhor pode auxiliar á gestão de custos, através do registro contábil de acordo com as normas de Contabilidade, porém, segundo Gomes e Vieira (2004 apud ALMEIDA,1987) a utilização de custos hospitalares no processo decisório é pouco difundida.

Este fato justifica, em parte, as dificuldades enfrentadas pelas empresas do setor de saúde, principalmente, decorrentes dos custos elevados dos serviços e por não adotarem um gerenciamento e conseqüente controle destes custos de maneira eficiente, eficaz e efetiva.

Ribeiro Filho (2005, p. 58) define os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade na gestão de custos em uma organização hospitalar:

Eficiência é definida como uma medida que relaciona *inputs* (recursos) e *outputs* (produtos/serviços). Traduz uma medida de economicidade do processo produtivo, sugerindo a visão de produzir mais com menos recursos. Enfoca, assim, apenas o aspecto quantitativo do processo. Eficácia, como correntemente abordada, traduz uma medida de atingimento de metas previamente estabelecidas. Representa os graus de aproximação aos alvos que são estabelecidos fisicamente, a exemplo de número de refeições fornecidas; número de pacientes atendidos etc. Efetividade, por outro lado, traduz o grau de satisfação de usuários/clientes, com relação a produtos e serviços colocados à sua disposição. Esse aspecto reflete, assim, níveis de qualidade percebida, de acordo com a avaliação do usuário/cliente.

Neste contexto, o gerenciamento dos custos vai além dos aspectos contábeis e financeiros da empresa, sendo importante também para os aspectos relativos ao atendimento e a satisfação do cliente final, no caso, ao paciente que busca sua recuperação.

As organizações de saúde caracterizam-se por entidades prestadoras de serviços, e que possuem atividades bastante específicas, de modo que deve-se buscar um método de custeio

que atenda as suas especificidades. Neste contexto, Guimarães (2005) informa que, o sistema de custos adotado numa instituição deve suprir suas necessidades internas.

A escolha do sistema de custeio deve levar em consideração não somente os aspectos quantitativos de levantamento dos custos da entidade, mas, principalmente, avaliar o quanto este poderá contribuir para a tomada de decisão. Sendo assim, a gestão de custos deve assumir uma posição estratégica dentro da organização.

Conforme aborda Leone, “a gestão estratégica dos custos refere-se ao uso que a gerência faz das informações de custos na medida em que planeja e toma decisões estratégicas”. (LEONE et al., 2004, p. 161).

Apesar de o uso das metodologias de Contabilidade de Custos e controle interno não serem tão difundidos no setor de saúde, é possível perceber que estas instituições têm despertado para a importância da gestão de seus custos e controles internos, adotando assim os princípios da Contabilidade Gerencial e de custos e seus métodos.

O desafio da Contabilidade Hospitalar, então, consiste adotar um sistema de custeio adequado à sua atividade e às características da organização, possibilitando principalmente gerar informação contábil com fins gerenciais para assegurar melhores resultados econômicos. No entanto, definido o método de custeio, a gestão hospitalar poderá atuar de forma estratégica desempenhando um papel efetivo e proativo diante das metas estabelecidas pela gestão.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA

No que diz respeito à abordagem a pesquisa pode ser considerada qualitativa. Através da pesquisa qualitativa nas palavras de Raupp e Beuren (2004, p. 92) “concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa a detectar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

Deste modo, a abordagem utilizada foi qualitativa, devido os dados obtidos serem utilizados de forma descritiva a partir da análise de cada fator em particular. O método hipotético-dedutivo foi utilizado, pois, se teve conhecimento de um problema e uma hipótese foi levantada, a fim de ser comprovada ou negada.

A tipologia da pesquisa, quanto aos seus objetivos, tem caráter descritivo através de um estudo de caso e pesquisa documental, pois, foram coletadas informações da empresa objeto de estudo deste trabalho.

Neste contexto, (GIL, 1999, p. 73 apud RAUPP; BEUREN, 2004, p. 84) salienta que “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados”.

O estudo foi aplicado na Policlínica Vida e o caso principal foi a gestão dos custos na empresa, assim, o estudo permitiu adquirir conhecimentos amplos e detalhados do objeto de estudo, caracterizando assim, como um estudo de caso.

A pesquisa documental associada, com a utilização de relatórios da empresa, foi de grande importância para a realização do trabalho, contribuindo para o aspecto científico, pois, conforme aborda Silva e Grigolo (2002 apud RAUPP; BEUREN, 2004, p. 89):

A pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

Os documentos da empresa, no caso, os relatórios financeiros de apuração do custo foram, primeiramente, analisados de modo a identificar o método de custeio utilizado pela empresa, ou seja, o empírico.

Em seguida, foi aplicado o método ABC utilizando os mesmos dados da empresa, de modo a visualizar o comportamento dos custos no CDI, com base em uma metodologia científica de custeio, a fim de fazer uma comparação.

Sobre o uso do método comparativo nas Ciências Sociais Schneider e Schmitt (1998) aduzem que:

A comparação, enquanto momento da atividade cognitiva, pode ser considerada como inerente a o processo de construção do conhecimento nas ciências sociais. É lançando mão de um tipo de raciocínio comparativo que podemos descobrir regularidades, perceber deslocamentos e transformações, construir modelos e tipologias, identificando continuidades e descontinuidades, semelhanças e diferenças, e explicitando as determinações mais gerais que regem os fenômenos sociais.

Conforme trata Yin (2001, p. 53) “o desenvolvimento de teoria não apenas facilita a fase da coleta de dados do estudo de caso decorrente. A teoria apropriadamente desenvolvida também é o nível no qual ocorrerá a generalização dos resultados do estudo de caso”.

Dessa forma, a pesquisa bibliográfica apresentada buscou dar suporte às ideias apresentadas, tornado-se então uma combinação metodológica. Utilizaram-se as ideias de vários autores, tais como: Martins (2010); Leone (2000); Maher (2001), Falk (2001) e Abbas (2009).

3.2 UNIVERSO DA PESQUISA

O universo da pesquisa foi a Policlínica Vida, que é um centro de medicina integrada, que oferece ao público uma gama de especialidades médicas e procedimentos, exames e terapias.

O universo explorado é constituído de cerca de 40 funcionários além de médicos autônomos e sócios. Considerando a população da Policlínica Vida, têm-se os seguintes estratos: funcionários de áreas gerais como pessoal de limpeza, administração e financeiro/faturamento; funcionários de áreas específicas, sendo estas do CDI (Centro de Imagem), Ginecologia e Urologia; médicos, auxiliares; administração/coordenação; diretores e sócios.

Para responder ao estudo foram selecionadas algumas pessoas, pois, o universo é constituído de profissionais das diversas áreas e, por isso, nem todos tem conhecimento das questões que foram levantadas. Para a seleção dos respondentes considerou-se a participação nos processos que foram analisados,

Como o trabalho trata dos custos da empresa, tornou-se necessário o envolvimento de todo o setor administrativo e financeiro, contando ainda com o auxílio da coordenação e dos funcionários da área específica do Centro de Imagem (CDI), pois, neste setor que foi aplicado o método de custeio ABC e comparado com o método utilizado pela empresa, fazendo-se necessário conhecer todos os processos no desenvolvimento das atividades neste setor.

3.3 COLETA DE DADOS

Na concepção de Gil (1999) “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados”. (GIL, 1999 apud RAUPP; BEUREN, 2004, p. 81).

A coleta de dados foi realizada através de entrevistas estruturadas, semi-estruturadas e informais, porém, os principais instrumentos foram: a observação direta, que deu à pesquisadora a oportunidade de registrar os acontecimentos em tempo real e de retratar o contexto do caso estudado; e análise documental, pois, através dos relatórios financeiros disponibilizados pela empresa, do período de outubro/2012 a março/2013, possibilitou-se a montagem da estrutura comparativa em o método de custeio utilizado pela empresa e o custeio ABC.

Yin (2001, p. 27) aborda o uso da observação direta como uma das técnicas utilizadas em um estudo de caso:

O estudo de caso é a estratégia escolhida ao se examinarem acontecimentos contemporâneos, mas quando não se podem manipular comportamentos relevantes. O estudo de caso conta com muitas das técnicas utilizadas pelas pesquisas históricas, mas acrescenta duas fontes de evidências que usualmente não são incluídas no repertório de um historiador: observação direta e série sistemática de entrevistas.

As entrevistas foram direcionadas e respondidas pelo responsável pela apuração dos custos da empresa, neste caso, o coordenador financeiro, que também disponibilizou documentos utilizados na comparação proposta por esta pesquisa.

Demais esclarecimentos informais foram dados pela administração e coordenação de pessoal, porque possuem conhecimento da estrutura e processos da empresa. Houve a participação informal das técnicas de radiologia, que atuam no CDI, a fim de se conhecer os processos para aplicação do método ABC e identificar os recursos consumidos.

A pesquisa foi desenvolvida na sede da própria empresa, durante os meses de junho e julho de 2013.

3.4 TRATAMENTO DOS DADOS

Após coletados os dados, foram classificados e ordenados de forma a atender os interesses da pesquisa, ou seja, fazer o levantamento das respostas às questões que foram abordadas. No caso das entrevistas, foram analisadas indutivamente cada resposta e comparado com o diagnóstico realizado da empresa.

Os demonstrativos de apuração do custo disponibilizados foram reorganizados, e apresentados neste trabalho sob a forma dos resumos, no capítulo da análise de dados, visando demonstrar didaticamente os critérios de apuração dos custos na empresa.

Para a aplicação do método de custeio ABC, foram primeiramente identificadas as atividades realizadas no CDI, as quais foram mapeadas e, posteriormente, identificados os recursos consumidos por cada atividade. O valor dos recursos consumidos foi calculado com base nos relatórios financeiros da empresa, no sistema de produção utilizado pela mesma e no valor histórico de registros, atingindo o resultado apresentado no item 4.3 da análise de dados.

Por fim, foram confrontados os resultados levantados a partir do modelo utilizado pela empresa com os resultados verificados a partir da aplicação método de custeio aplicado, no caso o ABC, através da elaboração de um quadro comparativo.

4 ANÁLISE DE DADOS

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

Para melhor compreensão do estudo apresentado, faz-se necessário a caracterização da empresa objeto de estudo desta pesquisa, no caso, a Policlínica Vida.

A empresa em questão consiste em centro de medicina integrada que oferece aos clientes uma série de especialidades médicas, bem como, diversos tipos de exames, laboratoriais e de imagem, além de procedimentos (pequenas cirurgias) da parte de ginecologia, urologia e dermatologia.

O quadro 3 demonstra os serviços oferecidos pela empresa.

Quadro 3 – Serviços oferecidos pela Policlínica Vida

CONSULTAS/ESPECIALIDADES	EXAMES E PROCEDIMENTOS
Cardiologia	Desintometria
Clínica Geral	Eletrcardiograma
Dermatologia	Eletrencefalograma
Fonoaudiologia	Exames Ginecológicos
Ginecologia	Exames laboratoriais
Nefrologia	Holter 24 horas
Neuropediatria	Mamografia
Odontologia (terceirizado)	Mapa
Ortopedia	Procedimentos dermatológicos
Pediatria	Procedimentos urológicos
Pneumologia	Raio X
Terapia Ocupacional	Ultrassonografia
Urologia	

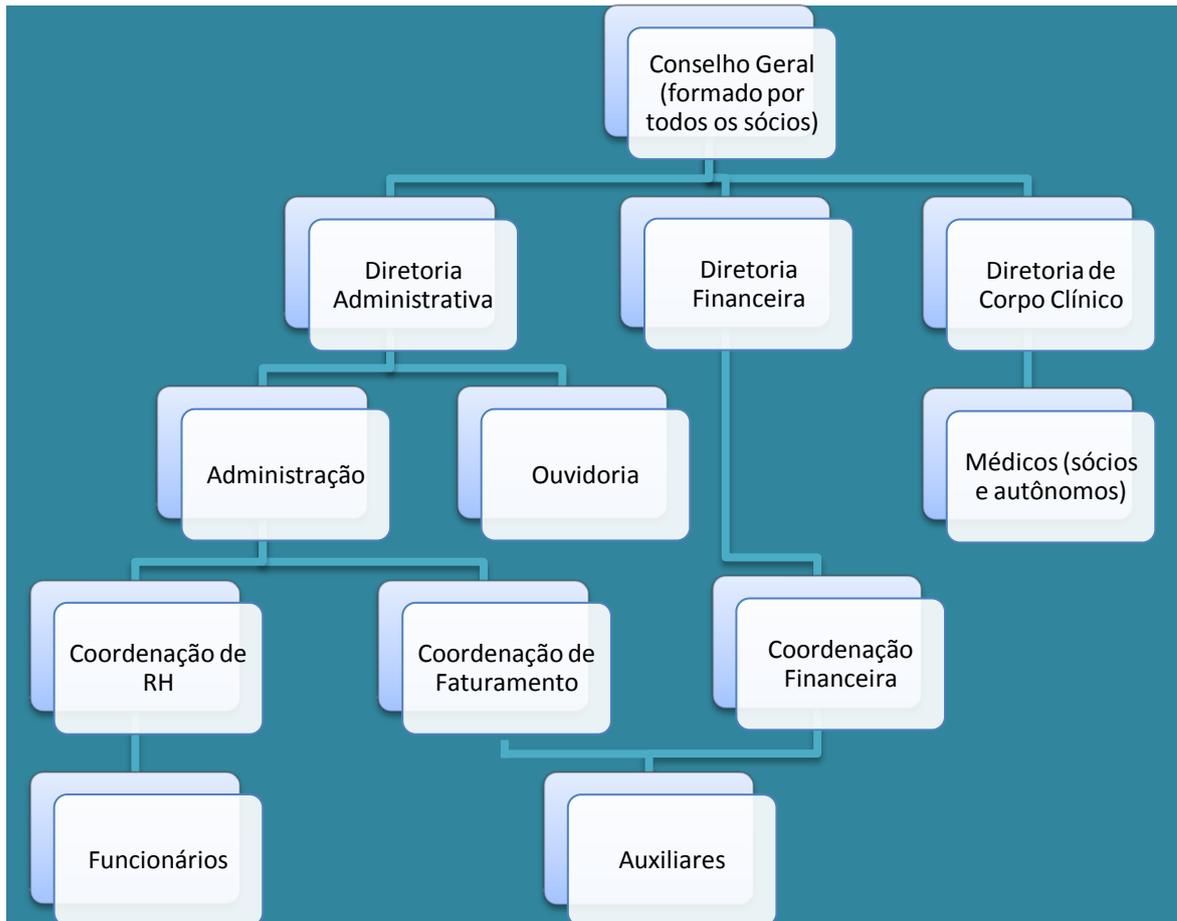
Fonte: Organização própria.

A empresa em estudo está constituída juridicamente sob a forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada e tributariamente enquadrada pelo Lucro Presumido. Atuando no mercado de Vitória da Conquista – BA desde 1992, sendo atualmente, uma das maiores policlínicas da cidade e região.

O quadro de funcionários é constituído por cerca de 40 pessoas, além dos sócios diretores e médicos autônomos.

Quanto à estrutura administrativa, a empresa esta organizada conforme organograma apresentado pela figura 4:

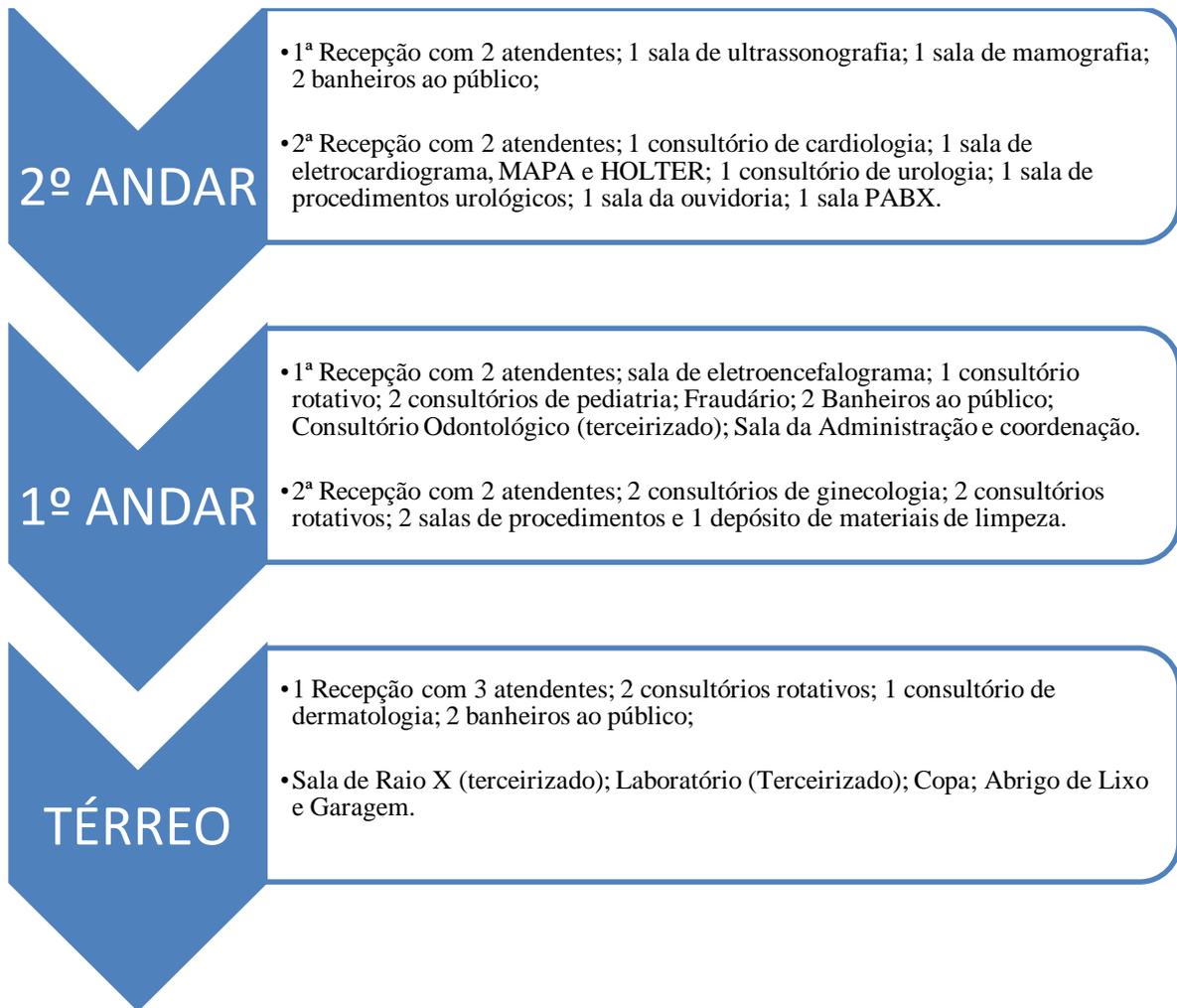
Figura 4 – Estrutura administrativa da Policlínica Vida



Fonte: Elaboração própria a partir da observação direta e entrevistas.

Quanto à estrutura física, a Policlínica Vida, atualmente, possui a seguinte organização:

Figura 5 – Estrutura física da Policlínica Vida



Fonte: Organização própria a partir de observação direta.

A empresa ainda possui duas salas alugadas em um prédio próximo à sede, onde funcionam em uma delas o serviço de densitometria óssea, e na outra, o setor de faturamento de convênios e o setor financeiro da empresa.

4.2 DEMONSTRAÇÃO E ANÁLISE DOS CUSTOS DA EMPRESA PELO MÉTODO EMPÍRICO

A apuração dos custos na Policlínica Vida é feita considerando as especialidades existentes na empresa, onde cada especialidade é um centro de custo para efeito de apuração. Esse modelo é adotado pela empresa visando unicamente alcançar o valor da cota de contribuição (despesa e receita) de cada sócio ao final de determinado período, visto que cada sócio trabalha na empresa atuando em uma especialidade médica, conforme abaixo:

- Sócio 1 – Bioquímica (Laboratório)

- Sócio 2 – Cardiologista
- Sócio 3 – Dermatologista
- Sócio 4 – Ginecologista
- Sócio 5 – Ginecologista/Obstetra
- Sócio 6 – Ortopedista
- Sócio 7 – Pediatra
- Sócio 8 – Pneumologista
- Sócio 9 – Urologista

Além dos centros de custos formados de acordo com as especialidades de cada sócio-profissional, a empresa possui mais um centro de custo chamado Centro de Imagem (CDI), onde é apurado o custo dos serviços de ultrassonografia, mamografia e densitometria, sendo este caracterizado separadamente, pois, consiste em um investimento comum de todos os sócios e que possui participação de outros profissionais autônomos.

A partir do conhecimento das especificidades da clínica, das observações realizadas e da teoria estuda, torna-se possível analisar o sistema de custeio utilizado pela empresa. Para isto, foram solicitados pela pesquisadora os relatórios de apuração dos custos dos últimos seis meses.

Foram disponibilizados os relatórios do período de outubro/2012 a março/2013. Considerando que a pesquisa foi realizada nos meses de junho e julho de 2013, esperava-se a obtenção de dados referentes ao primeiro semestre do ano de 2013, no entanto, considera-se que este fato não acarretou prejuízos a pesquisa, visto que esta tem como finalidade analisar os métodos utilizados e não o tempo em que são apurados.

No entanto, cabe ressaltar que, para a entidade a tempestividade das apurações é de grande importância do ponto de vista gerencial, visto que, se utilizadas adequadamente tais informações poderiam auxiliar a tomada de decisões futuras, bem como corrigir em tempo hábil possíveis falhas que podem estar acontecendo na gestão dos custos da empresa, de modo a evitar maiores danos.

Os quadros 4 a 9 foram elaborados com base nos relatórios fornecidos pela empresa a fim de demonstrar resumidamente a dinâmica dos custos da entidade no período de outubro/2012 a março/2013:

Quadro 4 – Resumo de apuração referente OUTUBRO/2012

ITENS GASTOS	CENTROS DE CUSTO										TOTAL POR ITEM
	Laboratório	Cardiologia	Dermatologia	Ginecologia	Ginecologia/Obstetria	Ortopedia	Pediatria	Pneumologia	Urologia	CDI	
Condomínio	2.593,82	1.196,85	1.011,35	1.077,73	1.423,47	967,55	1.176,30	1.090,53	1.645,63	-	12.183,23
Energia	322,46	485,19	485,19	322,46	322,46	485,19	485,19	485,19	485,19	-	3.878,52
Impostos	10.229,40	3.747,46	2.956,98	323,21	922,68	1.137,97	567,34	1.959,51	2.628,14	-	24.472,69
Manutenção de Equipamentos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.297,00	2.297,00
Manutenção em equip. de informática	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.000,00	1.000,00
Materiais de consumo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.940,90	1.940,90
Plano de Saúde	-	-	-	43,56	87,12	-	-	-	-	139,08	269,76
Salários + encargos	-	-	-	218,29	675,70	-	-	-	1.164,44	2.677,11	4.735,54
Seguro	-	-	-	-	-	-	-	-	-	491,27	491,27
Serviços de terceiros	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.700,91	1.700,91
Taxa Administrativa	10.133,16	2.309,37	1.948,26	3.485,69	2.445,38	1.221,81	1.459,86	2.918,00	8.503,45	-	34.424,98
Telefone	-	-	-	-	-	-	-	-	-	63,88	63,88
TOTAL POR SERVIÇO	23.278,84	7.738,87	6.401,78	5.470,94	5.876,81	3.812,52	3.688,69	6.453,23	14.426,85	10.310,15	87.458,68

Fonte: Elaboração própria a partir de análise documental.

Quadro 5 – Resumo de apuração referente NOVEMBRO/2012

ITENS GASTOS	CENTROS DE CUSTO										TOTAL POR ITEM
	Laboratório	Cardiologia	Dermatologia	Ginecologia	Ginecologia/Obstetria	Ortopedia	Pediatria	Pneumologia	Urologia	CDI	
Condomínio	2.593,82	1.196,85	1.011,35	1.077,73	1.423,47	967,55	1.176,30	1.090,53	1.645,63	-	12.183,23
Energia	610,14	785,50	785,50	610,14	610,14	785,50	785,50	785,50	785,50	-	6.543,42
Impostos	9.399,87	3.324,52	1.804,44	322,17	407,87	942,29	540,67	1.299,04	1.858,63	-	19.899,50
Manutenção de Equipamentos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.347,00	1.347,00
Manutenção em equip. de informática	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.000,00	1.000,00
Materiais de consumo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.618,10	2.618,10
Plano de Saúde	1.514,55	-	-	43,56	87,12	-	-	-	-	139,08	1.784,31
Salários + encargos	-	-	-	218,29	600,10	-	-	-	1.164,44	2.677,11	4.659,94
Seguro	-	-	-	-	-	-	-	-	-	491,27	491,27
Serviços de terceiros	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7,65	7,65
Taxa Administrativa	10.376,51	1.981,10	1.317,24	2.483,90	1.525,45	899,67	1.456,21	2.750,73	7.286,41	-	30.077,22
Telefone	-	-	-	-	-	-	-	-	-	63,88	63,88
TOTAL POR SERVIÇO	24.494,89	7.287,97	4.918,53	4.755,79	4.654,15	3.595,01	3.958,68	5.925,80	12.740,61	8.344,09	80.675,52

Fonte: Elaboração própria a partir de análise documental.

Quadro 6 – Resumo de apuração referente DEZEMBRO/2012

ITENS GASTOS	CENTROS DE CUSTO										TOTAL POR ITEM
	Laboratório	Cardiologia	Dermatologia	Ginecologia	Ginecologia/Obstetria	Ortopedia	Pediatria	Pneumologia	Urologia	CDI	
Condomínio	2.593,82	1.196,85	1.011,35	1.077,73	1.423,47	967,55	1.176,30	1.090,53	1.645,63	-	12.183,23
Energia	322,46	485,19	485,19	322,46	322,46	485,19	485,19	485,19	485,19	-	3.878,52
Impostos	9.105,40	3.301,39	2.379,52	239,36	566,52	724,29	486,80	1.133,01	1.352,97	-	19.289,26
Manutenção de Equipamentos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.455,70	1.455,70
Manutenção em equip. de informática	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.000,00	1.000,00
Materiais de consumo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.115,80	1.115,80
Plano de Saúde	1.676,29	-	-	43,56	87,12	-	-	-	-	139,08	1.946,05
Salários + encargos	-	-	-	218,29	675,70	-	-	-	1.136,96	2.677,11	4.708,06
Seguro	-	-	-	-	-	-	-	-	-	491,28	491,28
Serviços de terceiros	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7,65	7,65
Taxa Administrativa	9.643,77	2.285,89	1.835,22	3.255,06	2.166,45	859,87	1.346,83	2.393,54	6.565,72	-	30.352,35
Telefone	-	-	-	-	-	-	-	-	-	63,88	63,88
TOTAL POR SERVIÇO	23.341,74	7.269,32	5.711,28	5.156,46	5.241,72	3.036,90	3.495,12	5.102,27	11.186,47	6.950,50	76.491,78

Fonte: Elaboração própria a partir de análise documental.

Quadro 7 – Resumo de apuração referente JANEIRO/2013

ITENS GASTOS	CENTROS DE CUSTO										TOTAL POR ITEM
	Laboratório	Cardiologia	Dermatologia	Ginecologia	Ginecologia / Obstetria	Ortopedia	Pediatria	Pneumologia	Urologia	CDI	
Condomínio	2.737,26	1.244,59	1.046,03	1.117,31	1.486,74	999,57	1.222,63	1.130,99	1.645,52	-	12.630,64
Energia	291,75	291,75	291,75	488,75	488,75	291,75	291,75	291,75	291,75	-	3.019,75
Impostos	5.633,88	519,09	3.237,52	245,93	1.037,42	514,58	700,92	792,75	1.221,86	-	13.903,95
Manutenção de Equipamentos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.467,38	1.467,38
Manutenção em equip. de informática	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.000,00	1.000,00
Materiais de consumo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3.195,87	3.195,87
Plano de Saúde	1.528,69	-	-	43,56	87,12	-	-	-	-	145,57	1.804,94
Salários + encargos	-	-	-	218,29	684,10	-	-	-	1.136,96	2.677,11	4.716,46
Seguro	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Serviços de terceiros	-	-	-	-	-	-	-	-	-	47,65	47,65
Taxa Administrativa	8.882,25	346,15	2.057,52	3.153,42	2.467,84	642,88	1.735,72	1.322,54	7.548,73	-	28.157,05
Telefone	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL POR SERVIÇO	19.073,83	2.401,58	6.632,82	5.267,26	6.251,97	2.448,78	3.951,02	3.538,03	11.844,82	8.533,58	69.943,69

Fonte: Elaboração própria a partir de análise documental.

Quadro 8 – Resumo de apuração referente FEVEREIRO/2013

ITENS GASTOS	CENTROS DE CUSTO										TOTAL POR ITEM
	Laboratório	Cardiologia	Dermatologia	Ginecologia	Ginecologia / Obstetria	Ortopedia	Pediatria	Pneumologia	Urologia	CDI	
Condomínio	2.737,26	1.244,59	1.046,03	1.117,31	1.486,74	999,57	1.222,63	1.130,99	1.645,52	-	12.630,64
Energia	381,65	381,65	381,65	578,65	578,65	381,65	381,65	381,65	381,65	-	3.828,85
Impostos	5.439,34	3.425,37	2.897,40	264,00	608,72	677,21	617,53	1.662,95	1.306,09	-	16.898,61
Manutenção de Equipamentos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.916,54	1.916,54
Manutenção em equip. de informática	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.090,00	1.090,00
Materiais de consumo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.674,30	1.674,30
Plano de Saúde	1.528,69	-	-	43,56	87,12	-	-	-	-	145,57	1.804,94
Salários + encargos	-	-	-	252,36	452,00	-	-	-	1.329,83	2.890,52	4.924,71
Seguro	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Serviços de terceiros	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7,65	7,65
Taxa Administrativa	9.614,33	1.651,16	1.831,32	2.948,70	2.265,11	1.003,99	1.409,44	2.051,78	6.998,92	-	29.774,75
Telefone	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL POR SERVIÇO	19.701,27	6.702,77	6.156,40	5.204,58	5.478,34	3.062,42	3.631,25	5.227,37	11.662,01	7.724,58	74.550,99

Fonte: Elaboração própria a partir de análise documental.

Quadro 9 – Resumo de apuração referente MARÇO/2013

ITENS GASTOS	CENTROS DE CUSTO										TOTAL POR ITEM
	Laboratório	Cardiologia	Dermatologia	Ginecologia	Ginecologia / Obstetria	Ortopedia	Pediatria	Pneumologia	Urologia	CDI	
Condomínio	2.737,26	1.244,59	1.046,03	1.117,31	1.486,74	999,57	1.222,63	1.130,99	1.645,52	-	12.630,64
Energia	487,99	487,99	487,99	684,99	684,99	487,99	487,99	487,99	487,99	-	4.785,91
Impostos	15.182,29	5.289,05	2.966,70	256,08	974,81	1.024,81	658,80	1.509,97	847,50	-	28.710,01
Manutenção de Equipamentos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.316,54	2.316,54
Manutenção em equip. de informática	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.090,00	1.090,00
Materiais de consumo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4.133,08	4.133,08
Plano de Saúde	147,60	-	-	43,56	87,12	-	-	-	-	145,57	423,85
Salários + encargos	-	-	-	252,36	619,58	-	-	-	1.329,83	2.890,52	5.092,29
Seguro	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Serviços de terceiros	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7,65	7,65
Taxa Administrativa	12.077,24	1.758,04	2.178,30	3.248,08	2.220,76	1.334,79	1.643,85	2.625,01	8.329,72	-	35.415,79
Telefone	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL POR SERVIÇO	30.632,38	8.779,67	6.679,02	5.602,38	6.074,00	3.847,16	4.013,27	5.753,96	12.640,56	10.583,36	94.605,76

Fonte: Elaboração própria a partir de análise documental.

Para melhor compreensão dos relatórios apresentados, referentes ao método empírico de custeio, cabem algumas observações:

- a) Não há nos relatórios da empresa a segregação de custos e despesas, de modo que todos os itens apresentados são considerados para análise como custo;
- b) Cada sócio representa uma especialidade que por sua vez é considerado como um centro de custo, sendo assim, cada sócio assume os custos diretos relativos à sua especialidade (materiais médicos, salários de técnicos, manutenção do consultório e de equipamentos utilizados na prestação dos serviços, etc.) não sendo estes contabilizados como custos da empresa;
- c) Os valores de responsabilidade dos sócios, que por ventura no decorrer do mês são assumidos pela empresa deverão ser repassados ao final do período apurado, de modo que não caracterizam como custo/despesa da empresa;
- d) O cálculo do valor de condomínio é feito considerando o tamanho da sala utilizada pelo profissional multiplicado pelo valor do m² na região onde está localizada a empresa;
- e) O cálculo do gasto com energia é feito considerando dois medidores, um se refere ao gasto das salas que é dividida por seis, considerando os consultórios exceto o laboratório, ginecologia e obstetrícia que possuem medidores próprios, e outro, se refere ao gasto do condomínio (áreas comuns), cujo valor total da conta é dividido pelo número de sócios (9);
- f) As notas fiscais são emitidas pela empresa, por isso, cada sócio repassa a empresa o valor correspondente aos impostos que incidem sobre as notas fiscais emitidas referentes aos serviços prestados por cada especialidade;
- g) O CDI (Centro de Imagem) consiste em um investimento comum de todos os sócios da empresa e que possui participação de outros profissionais autônomos, por isso, é o único setor cujos gastos são assumidos pela empresa assume, sejam eles diretos ou indiretos, para ao final de um determinado período ser apurado o resultado e distribuído aos sócios;
- h) A taxa administrativa refere-se a um percentual sobre o faturamento que cada sócio/profissional deixa para a empresa, a fim de custear as despesas administrativas e, outros gastos comuns a todos os serviços que são difíceis de ratear adequadamente, tais como, pessoal e encargos de recepção central, PABX, da administração, do financeiro/faturamento e da limpeza, água/esgoto, material de limpeza, gastos com publicidade e propaganda, telefone e etc.;

i) O valor referente a telefone demonstrado nos primeiros meses no CDI considerava a média histórica de consumo, assim como era feito anteriormente para os outros serviços, no entanto, a partir de janeiro de 2013 esse valor deixou de ser considerado.

O quadro 10, a seguir, consiste em uma consolidação dos quadros 4 a 9, referente aos custos do período de outubro/2012 a março/2013:

Quadro 10 – Relatório de custos consolidado – período de outubro/2012 a março/2013

ITENS GASTOS	CENTROS DE CUSTO										
	Laboratório	Cardiologia	Dermatologia	Ginecologia	Ginecologia/ Obstetrícia	Ortopedia	Pediatria	Pneumologia	Urologia	CDI	TOTAL POR ITEM
Condomínio	15.993,24	7.324,32	6.172,14	6.585,12	8.730,63	5.901,36	7.196,79	6.664,56	9.873,45	-	74.441,61
Energia	2.416,45	2.917,27	2.917,27	3.007,45	3.007,45	2.917,27	2.917,27	2.917,27	2.917,27	-	25.934,97
Impostos	54.990,18	19.606,88	16.242,56	1.650,75	4.518,02	5.021,15	3.572,06	8.357,23	9.215,19	-	123.174,02
Manutenção de Equipamentos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10.800,16	10.800,16
Manutenção em equip. de informática	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6.180,00	6.180,00
Materiais de consumo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	14.678,05	14.678,05
Plano de Saúde	6.395,82	-	-	261,36	522,72	-	-	-	-	853,95	8.033,85
Salários + encargos	-	-	-	1.377,88	3.707,18	-	-	-	7.262,46	16.489,48	28.837,00
Seguro	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.473,82	1.473,82
Serviços de terceiros	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.779,16	1.779,16
Taxa Administrativa	60.727,26	10.331,71	11.167,86	18.574,85	13.090,99	5.963,01	9.051,91	14.061,60	45.232,95	-	188.202,14
Telefone	-	-	-	-	-	-	-	-	-	191,64	191,64
TOTAL POR SERVIÇO	140.522,95	40.180,18	36.499,83	31.457,41	33.576,99	19.802,79	22.738,03	32.000,66	74.501,32	52.446,26	483.726,42

Fonte: Elaboração própria a partir de análise documental.

Observa-se, portanto, que o método de custeio utilizado pela Policlínica Vida, objeto deste estudo, consiste em um método próprio e desenvolvido a partir das experiências vividas pela organização, tornando assim um modelo empírico, cuja finalidade consiste somente em obter valores para apuração financeira do resultado da empresa, com vistas à distribuição das sobras aos sócios, e formação de caixa para futuros investimentos.

Deste modo, dentro da perspectiva da empresa o modelo aplicado atende à suas necessidades básicas, quanto à atribuição do custo aos serviços e arrecadação de valores para custeio da empresa, no entanto, observa-se que o modelo adotado não oferece um nível relevante de gerenciamento e confiabilidade.

Questionado sobre a importância de se ter um profissional com conhecimentos contábeis na gestão dos custos, o representante da empresa fez a seguinte consideração:

Nas médias e grandes empresas, sobretudo àquelas que levam a sério a gestão de custos, temos, na prática, observado que essas funções são ocupadas preponderantemente por engenheiros, sobretudo quando se trata de indústrias. A resposta que encontro para isso é que embora os profissionais de contabilidade tenham domínio das facetas técnicas, e conhecimento dos aspectos contábeis que

envolvem o registro e controle dos custos, lhes falta conhecimento dos processos, processos estes que via de regra, foram criados e formatados por engenheiros. Na prestação de serviços, onde a gestão de custos é menos complexa a presença do profissional com conhecimentos contábeis é positiva.⁸

Com base na análise do método de custeio utilizado pela empresa e nas respostas dadas as questões levantadas através de entrevista aplicada, confirma-se a hipótese desta pesquisa, afirmando que no processo de gestão dos custos hospitalares da Policlínica Vida a Ciência Contábil exerce pouca influência.

Para uma gestão mais eficiente, neste caso, seria necessário conhecer todos os custos que envolvem os processos necessários à prestação dos serviços, porém, diante do modelo adotado, nem todos os custos são conhecidos pela empresa, visto que cada sócio/profissional assume os gastos exclusivos de sua especialidade e estes não são considerados na apuração do resultado da empresa.

Durante a realização da pesquisa, através das entrevistas e observação não participante, foram identificados alguns fatores que impedem uma gestão mais eficiente dos custos, tais como:

- Não existe um funcionário exclusivo para a apuração dos custos, sendo estes apurados no setor financeiro;
- Não existe um setor de almoxarifado para realização das compras, controle e distribuição de materiais, sendo estas tarefas realizadas pela administração;
- Os funcionários responsáveis pelo controle dos custos estão sobrecarregados por suas outras funções, de modo que não lhes sobra tempo para realizar um melhor gerenciamento dos custos;
- A contabilidade que presta serviços para a empresa não exerce nenhum acompanhamento no gerenciamento dos custos.

Considera-se que a melhoria dos fatores mencionados poderiam acarretar benefícios importantes para a gestão dos custos na empresa, no entanto, para isso seria necessário investir em adaptações e contratação de mão de obra especializada. Neste caso, é importante observar se os benefícios esperados são maiores que os gastos necessários à implantação das melhorias.

⁸ Resposta dada pelo gerente financeiro a questão 11 da entrevista aplicada.

4.3 DEMONSTRAÇÃO E ANÁLISE DOS CUSTOS PELO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC

Uma das propostas do presente trabalho consiste em demonstrar o gerenciamento dos custos a partir de um método científico, ou seja, um método de custeio conhecido pela Ciência Contábil. Deste modo, a fim de cumprir tal objetivo, será apresentado a seguir o método de custeio baseado em atividades aplicado no caso da Policlínica Vida, objeto desta pesquisa.

Para aplicação do método ABC foi escolhido o CDI (Centro de Imagem), pois, conforme dito anteriormente, este consiste no único departamento da empresa cujos gastos são totalmente conhecidos.

O primeiro passo para aplicação do ABC consiste no conhecimento das atividades e direcionadores de recursos, conforme quadro 11:

Quadro 11 – Detalhamento das atividades do CDI

ATIVIDADES	PROCEDIMENTOS	RECURSOS
Agendamento e Recepção de pacientes	Marcar horário na agenda (presencial e por telefone). Cadastrar pacientes Entregar Resultados	-Mão de obra -Material de expediente -Manutenção de equipamento de informática -Depreciação de equipamentos
Realização do exame <ul style="list-style-type: none"> • Ultrassonografia • Mamografia • Densitometria Óssea 	Capturar imagens; Impressão/revelação de imagens	-Mão de obra -Manutenção de equipamento -Depreciação de equipamento -Material de expediente -Energia
Laudos	Descrição diagnóstica das imagens por médico radiologista	Honorários médicos
Digitação de laudo	Formatação de laudo conforme padrões estabelecidos	-Mão de obra -Material de expediente -Manutenção de equipamentos de informática -Depreciação de equipamentos

Fonte: Elaboração própria a partir de observação direta.

A identificação e a descrição das atividades consistem em importante etapa para o mapeamento dos recursos envolvidos e para a identificação e definição dos direcionadores.

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

Tabela 1 – Agendamento e Recepção de paciente

RECURSOS	DIRECIONADOR DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão de obra direta	Horas	13.717,20
Mão de obra indireta	Horas	822,24
Serviços de terceiros	Execução do serviço	600,00
Depreciação de computadores	Vida útil	300,00
Energia	Kw/h	433,32
Materiais de expediente	Quantidade consumida	200,00
CUSTO DA ATIVIDADE		16.072,76

Fonte: Elaboração própria a partir de observação direta e análise documental – período outubro/2012 a março/2013.

Tabela 2 – Realização do Exame

RECURSOS	DIRECIONADOR DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão de obra direta	Horas	11.089,48
Mão de obra indireta	Horas	822,24
Serviços de terceiros	Execução do serviço	11.390,16
Depreciação de equipamentos	Vida útil	19.482,00
Energia	Kw/h	4.645,26
Materiais médico/hospitalares	Quantidade consumida	9.611,55
CUSTO DA ATIVIDADE		57.040,69

Fonte: Elaboração própria a partir de observação direta e análise documental – período outubro/2012 a março/2013.

Tabela 3 – Laudo

RECURSOS	DIRECIONADOR DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Serviços de Terceiros PF	Horas	378.118,58
CUSTO DA ATIVIDADE		378.118,58

Fonte: Elaboração própria a partir de observação direta e análise documental – período outubro/2012 a março/2013.

Tabela 4 – Digitação de Laudo

RECURSOS	DIRECIONADOR DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão de obra direta	Horas	5.400,00
Mão de obra indireta	Horas	411,12
Serviços de terceiros	Execução do serviço	600,00
Depreciação de computadores	Vida útil	360,00
Energia	Kw/h	315,12
Materiais de expediente	Quantidade consumida	4.182,00
CUSTO DA ATIVIDADE		11.268,24

Fonte: Elaboração própria a partir de observação direta e análise documental – período outubro/2012 a março/2013.

A seguir, algumas observações sobre os recursos considerados:

- a) O custo com mão de obra direta na realização do exame e digitação de laudos é composto por salário, insalubridade, gratificações, cesta básica e salário família referentes a duas funcionárias técnicas em radiologia, os valores foram calculados com base na observação direta e análise documental;
- b) A mão de obra indireta calculada refere-se ao pessoal administrativo e de limpeza, considerando um dispêndio de 30 minutos por dia dedicados aos serviços do CDI;
- c) Os Serviços de terceiros compreende os gastos com manutenção de computadores, máquinas, equipamentos e serviços relativos à área radiológica, tais como controle de dosagem e projeto de blindagem;
- d) O consumo de energia em cada atividade foi calculado considerando a potência (watts – w) dos aparelhos e equipamentos utilizados, o consumo médio em KW/h e o tempo médio de uso destes aparelhos e equipamentos;
- e) O cálculo da depreciação dos aparelhos e equipamentos considerou o valor do bem, a taxa de depreciação apropriada e o tempo de vida útil no período de seis meses, tempo de realização da pesquisa;
- f) Os custos com materiais médico/hospitalares e materiais de expediente são compostos pelo total destes recursos consumidos pelo serviço no período;

g) O valor referente à mão de obra direta para dar o laudo (honorários médicos) configura-se por um percentual sobre o valor cobrado pelo serviço, sendo 80% para ultrassonografia e 50% para densitometria e mamografia.

O quadro 12, a seguir, sintetiza os resultados obtidos com a alocação dos recursos às atividades:

Quadro 12 – Distribuição dos custos às atividades

CUSTOS	ATIVIDADES				TOTAL
	Agendamento e Recepção de Pacientes	Realização do exame	Laudo	Digitação de Laudo	
Mão de obra direta	13.717,20	11.089,48		5.400,00	30.206,68
Mão de obra indireta	822,24	822,24	-	411,12	2.055,60
Serviços de terceiros	600,00	11.390,16	-	600,00	12.590,16
Serviços de terceiros PF	-	-	378.118,58	-	378.118,58
Depreciação de computadores	300,00	-	-	360,00	660,00
Energia	433,32	4.645,26	-	315,12	5.393,70
Materiais de expediente	200,00	-	-	4.182,00	4.382,00
Depreciação de equipamentos	-	19.482,00	-	-	19.482,00
Materiais médico/hospitalares	-	9.611,55	-	-	9.611,55
TOTAL	16.072,76	57.040,69	378.118,58	11.268,24	462.500,27

Fonte: Elaboração própria a partir de observação direta e análise documental – período outubro/2012 a março/2013.

O quadro 12 permite visualizar o custo de cada atividade que ocorre durante a prestação de serviço do Centro de Imagem.

No CDI ocorre à realização de exames de imagem, por isso, o objeto de custo considerado neste estudo é a quantidade de exames realizados.

Após identificação das atividades envolvidas no processo, seus direcionadores de recursos e valores, a próxima etapa foi alocar os custos das atividades ao objeto de custo, neste caso aos exames.

Para obter a quantidade de exames realizados no período de outubro/2012 a março/2013, recorreu-se aos relatórios de atendimento da empresa, disponíveis em sistema de informática.

A tabela 5 demonstra a quantidade de exames realizados no período:

Tabela 5 – Custo unitário do objeto de custo

Custo Total	462.500,27
Quantidade de exames no período	7398
Custo por exame realizado	R\$ 62,52

Fonte: Elaboração própria a partir de observação direta e análise documental – período outubro/2012 a março/2013.

Conforme apresentado na tabela 5, o custo unitário dos exames realizados no CDI a partir do custeio baseado em atividades é de R\$ 62, 52 (sessenta e dois reais e cinquenta e dois centavos).

4.4 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS MODELOS APRESENTADOS

Após analisados os custos a partir do método próprio da empresa e a partir do método ABC, o próximo passo consiste em comparar ambos os métodos, a fim de detectar suas principais divergências.

Para isso, foi elaborado um quadro comparativo com a relação dos custos levantados em cada método, no CDI da Policlínica Vida, como segue:

Quadro 13 – Comparativo entre o método empírico e o método ABC aplicado no CDI da Policlínica Vida.

Custos pelo Método Empírico		Custos pelo método ABC	
ITENS	VALOR	ITENS	VALOR
Plano de Saúde	853,95	Mão de obra direta	30.206,68
Salários + encargos	16.489,48		
Manutenção de Equipamentos	10.800,16	Serviços de terceiros	12.590,16
Manutenção equip. de informática	6.180,00		
Serviços de terceiros	1.779,16		
Materiais de consumo	14.678,05	Materiais médico/hospitalares	9.611,55
		Materiais de expediente	4.382,00
Seguro	1.473,82	Depreciação de computadores	660,00
Telefone	191,64	Depreciação de equipamentos	19.482,00
		Mão de obra indireta	2.055,60
		Energia	5.393,70
		Serviços de Terceiros PF	378.118,58
TOTAL DO CDI	52.446,26		462.500,27

Fonte: Elaboração própria.

Conforme apresentado no quadro 13 é possível observar que alguns itens que são considerados como custos pelo método ABC, não são considerados no método da empresa, acontecendo também o contrário.

As principais divergências que ocorrem entre os custos apurados pelo método da empresa e o ABC são:

- a) A empresa não considera como custo o valor referente aos honorários médicos que são incorporados a mão de obra direta pelo método ABC e, que inclusive, corresponde a maior parcela do custo do serviço, sendo, portanto, a principal divergência entre os métodos;
- b) Não é considerado pela empresa o custo referente ao consumo de energia elétrica dos aparelhos utilizados no CDI, enquanto que no ABC este item compõe o custo;
- c) O custo da depreciação de computadores e equipamentos é considerado pelo ABC, enquanto que no método da empresa este item não aparece;
- d) No método de custeio da empresa não é considerada a parcela de mão de obra indireta dedicada ao CDI (pessoal administrativo e de limpeza), sendo esta adotada pelo ABC;

e) Os demais custos são considerados em ambos os métodos, porém, no ABC estes são incorporados conforme o consumo pelas atividades necessárias à realização do serviço, enquanto que no método da empresa, os custos são alocados diretamente ao serviço.

Conseqüentemente, devido a essas divergências na apuração dos custos, o valor unitário do objeto de custo do CDI, no caso os exames, também será diferente em cada método.

Considerando os custos do CDI apurado pelo método empírico, ou seja, pelo modelo adotado pela empresa, no período de outubro/2012 a março/2013, e o volume de exames realizados no mesmo período, tem-se o valor unitário do exame conforme tabela 6:

Tabela 6 – Custo unitário do objeto de custo pelo método empírico

Custo Total	52.446,26
Quantidade de exames no período	7398
Custo por exame realizado	R\$ 7,09

Fonte: Elaboração própria a partir de análise documental – período outubro/2012 a março/2013.

A diferença entre o custo unitário do exame pelo método da empresa e o método ABC pode ser observado no quadro 14:

Quadro 14 – Comparativo entre o custo unitário do objeto de custo pelo método empírico e ABC

	MÉTODO EMPÍRICO	ABC
Custo Total	52.446,26	462.500,27
Quantidade de exames no período	7398	7398
Custo por exame realizado	R\$ 7,09	R\$ 62,52

Fonte: Elaboração própria a partir de análise documental – período outubro/2012 a março/2013.

É possível observar a gritante diferença no custo unitário do exame por cada método. Conforme dito anteriormente, esse fato se dá por a empresa não considerar na sua apuração de custos valores inerentes aos honorários médicos para dar os laudos, depreciação de máquinas e equipamentos, consumo de energia elétrica e gastos com mão de obra indireta.

Cabe ressaltar que no caso dos honorários médicos, os valores não são considerados como custo, no entanto, são repassados diariamente aos profissionais, tornando-se, de todo

modo, um custo para a empresa, porém, não considerado na sua apuração, que conforme dito anteriormente, visa apenas identificar os gastos financiados pela empresa para serem ressarcidos ao final de determinado período pelos sócios.

Outro fator relevante a ser avaliado, a partir da análise comparativa e pesquisa realizada na empresa, é a formação de preço. Se a empresa tomasse por base o custo apurado do serviço para formação do preço cobrado certamente teria grandes prejuízos, visto que, nestes moldes, não são considerados todos os custos inerentes à prestação dos serviços, sendo estes formados com base no preço de mercado.

Neste contexto, diante da dinâmica dos custos demonstrados a partir do método de custeio da empresa em estudo e do método de custeio baseado em atividades, fica evidente a importância do gerenciamento dos custos em uma organização de saúde, e explícito que, não conhecer todos os custos decorrentes das atividades da empresa pode causar grandes distorções, sobretudo para efeito de gestão.

Findo a análise da problemática proposta, o quadro 15, a seguir, apresenta um resumo das evidências alcançadas na pesquisa.

Quadro 15 – Resumo das evidências alcançadas na pesquisa

(continua)

PROPOSTO	ALCANÇADO
Questão – Problema:	
Qual o nível de utilização da Ciência Contábil no processo de gestão dos custos hospitalares da Policlínica Vida?	O estudo de caso na Policlínica vida demonstrou, a partir das distorções identificadas no método de custeio da empresa, que a Ciência Contábil em sua essência, não é utilizada no processo de apuração de custos e, conseqüentemente, não se aplica a gestão dos custos hospitalares.
Questões Secundárias:	
1- Qual o nível de gerenciamento alcançado a partir da gestão dos custos pelo método empírico?	1 – Dentro da perspectiva da empresa o modelo aplicado atende à suas necessidades básicas, quanto à atribuição do custo aos serviços e arrecadação de valores para custeio da empresa, no entanto, observa-se que o modelo adotado não oferece um nível relevante de gerenciamento e confiabilidade.
2- Como realizar o gerenciamento dos custos a partir de um método científico?	2 – Para aplicação de um método científico de custeio no caso estudado tornou-se necessário, primeiramente, conhecer todas as atividades desenvolvidas pela a empresa, fazer o levantamento de informações sobre os processos operacionais e não operacionais, bem como identificar os custos gerados a partir de cada atividade. Assim, foi possível realizar a apuração dos custos da Policlínica Vida pelo método de custeio (ABC), e analisar o quanto este método pode contribuir para o gerenciamento dos custos na empresa.

(conclusão)

PROPOSTO	ALCANÇADO
Questões Secundárias:	
3- Qual a contribuição da gestão de custos hospitalares pelos modelos empírico e científico?	3 – Diante da dinâmica dos custos demonstrados a partir do método de custeio da empresa em estudo e do método de custeio baseado em atividades, fica evidente que o método empírico não contribui fielmente para uma gestão de custos, visto que, os objetivos deste visam atender apenas algumas necessidades da empresa, não apresentando uma perspectiva mais abrangente. Já a metodologia ABC, se utilizada corretamente, poderá tornar-se uma ferramenta eficaz no auxílio à gestão estratégica da empresa, visto que, conforme comprovado pela análise realizada, tal método oferece condições de gerar informações mais fiéis da realidade dos custos da empresa.
Hipótese da Pesquisa:	
No processo de gestão dos custos hospitalares da Policlínica Vida a Ciência Contábil exerce pouca influência.	Com base na análise do método de custeio utilizado pela empresa e nas respostas dadas as questões levantadas através de entrevista aplicada, confirma-se a hipótese desta pesquisa afirmando que, no processo de gestão dos custos hospitalares da Policlínica Vida a Ciência Contábil exerce pouca influência.
Objetivo Geral:	
Avaliar o grau de influência da Ciência Contábil no processo de gerenciamento dos custos hospitalares da Policlínica Vida.	A partir da demonstração e análise dos custos da Policlínica Vida pelo método empírico, foi possível avaliar que não há influência da Contabilidade, pois, não são adotados métodos e princípios contábeis na apuração dos custos. Também foi possível perceber que a gestão dos custos é pouco eficiente. Essa afirmação se reforçou quando aplicado o método ABC, que de forma simplista demonstrou grandes distorções de resultado, quando comparado com o modelo empírico.
Objetivos Específicos:	
1- Analisar o nível de gerenciamento alcançado a partir da gestão dos custos pelo método empírico.	A análise do nível de gerenciamento alcançado pela empresa se deu a partir da avaliação do método utilizado. O qual demonstrou que este tem como finalidade apenas aspectos financeiros e societários, não oferecendo a empresa nenhum suporte para fins de gestão.
2- Demonstrar o gerenciamento dos custos a partir de um método científico.	A fim de cumprir tal objetivo, foi aplicado o método de custeio baseado em atividades (ABC) no caso da Policlínica Vida, objeto desta pesquisa.
3- Analisar comparativamente a gestão dos custos hospitalares pelos modelos empírico e científico.	A análise comparativa entre os métodos apresentados foi realizada demonstrando grandes distorções, sobretudo, em relação aos recursos utilizados na prestação dos serviços que são considerados para apuração do custo. De modo que, os custos demonstrados pelo método empírico não representam a realidade, enquanto que, com a aplicação do método científico aproximou-se significativamente da real situação dos custos na empresa.

Fonte: Dados da pesquisa, elaboração própria (2013).

Conforme propósitos apresentados através do quadro 15 verificou-se que foi possível obter respostas para às questões levantadas, analisados os objetivos, e ainda, confirmada à hipótese dessa pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A teoria apresentada no presente trabalho acerca da temática da Contabilidade de Custos, bem como suas ramificações, pôde demonstrar como a Ciência Contábil tem se aprimorado nos últimos tempos, a fim de garantir o alcance do seu objetivo maior que é cuidar do patrimônio das empresas, sejam elas públicas ou privadas.

O gerenciamento de custos consiste em um destes aprimoramentos da Contabilidade, sendo este, de grande importância para continuidade das empresas, principalmente, em se tratando de organizações de saúde, visto a complexidade dos processos desenvolvidos neste ramo de atividade.

É preciso observar que a escolha do método de custeio a ser adotado por uma organização deve levar em consideração, principalmente, as especificidades da empresa, não sendo esta uma tarefa fácil, principalmente no setor de saúde, conforme abordado no marco teórico, dado a pulverização dos custos nos serviços/departamentos de um entidade médico-hospitalar.

Desse modo, buscou-se comparar o modelo científico de apuração e gestão de custos conhecido como ABC (Custeio Baseado em Atividades), que atualmente, é considerado por vários autores como o mais eficaz para a finalidade de apuração dos custos indiretos e de gestão, com um modelo empírico, desenvolvido pela organização a partir de suas experiências, para daí extrair as respostas a problematização apresentada.

Diante disso, o presente trabalho buscou apresentar em sua pesquisa bibliográfica, a teoria em torno dos métodos de custeio tradicionais da Contabilidade, sinteticamente, e apresentou de forma analítica o método de custeio ABC, que contribuiu para a fundamentação teórica da pesquisa.

A pesquisa realizada teve como problemática avaliar o nível de utilização da Ciência Contábil no processo de gestão de custos de uma clínica médica, para isso, foi realizado um estudo de caso na Policlínica Vida, o qual evidenciou que a Contabilidade, em sua essência, não é utilizada nos métodos de apuração de custo da empresa, sendo adotado, um método totalmente empírico, desenvolvido a partir das experiências vividas e que visa apenas aspectos financeiros e societários.

Com base na análise do método de custeio utilizado pela empresa e nas respostas dadas as questões levantadas através de entrevista aplicada, confirmou-se a hipótese desta pesquisa afirmando que, no processo de gestão dos custos hospitalares da Policlínica Vida a Ciência Contábil exerce pouca influência.

O estudo do método empírico demonstrou ainda que, tal modelo, não contribui de forma significativa para o gerenciamento dos custos na empresa, além de não fornecer informações confiáveis.

A demonstração e análise dos custos do CDI (Centro de Imagem) da Policlínica Vida, a partir do método ABC, permitiu maior aproximação da real situação dos custos na empresa, proporcionando assim informações valiosas para a finalidade de gestão.

Vale ressaltar que os resultados apresentados são referentes a um estudo de caso direcionado a uma única clínica médica, de modo a impedir qualquer tentativa de generalização. Além disso, observa-se que o método ABC, apesar de sua eficácia comprovada, não garante a resolução dos problemas da entidade em relação aos custos, sendo necessário, sobretudo, o constante controle e gerenciamento dos mesmos.

No entanto, diante do contexto apresentado, vê-se que, a gestão estratégica de custos e aplicação dos métodos de custeio conhecidos pela Ciência Contábil nas empresas de saúde configura-se como um novo e promissor campo para pesquisas. Sendo relevantes as seguintes abordagens: no caso específico da Policlínica Vida, a aplicação do ABC nos demais serviços da empresa, de modo a obter uma visão geral do caso; a transformação do estudo em uma pesquisa de campo, atingindo assim um universo maior de clínicas ou hospitais, permitindo melhor visualização de todo segmento de saúde, e não apenas de forma pontual.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001. Disponível em: <<http://www.gea.org.br/scf/ABC%20para%20hospitais.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2013.
- ABBAS, K.; LEZANA, Á. G. R.; MENEZES, E. A. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. **Revista da FAE**, Curitiba, v. 5, n. 2, 2002. Disponível em: <http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v5_n2/apuracao_dos_custos_na_organizacoes.pdf>. Acesso em: 22 maio 2013.
- ALMEIDA, J. J. **Sistemas de Custos em organizações hospitalares**. ISEC 1987-04. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/9168>>. Acesso em: 2 jul. 2013.
- AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR (ANS). Disponível em: <<http://www.ans.gov.br/materiais-para-pesquisas/perfil-do-setor/dados-gerais>>. Acesso em: 27 maio 2013.
- PAULUS JR, A. Gerenciamento de recursos materiais em unidades de saúde. **Revista Espaço para a Saúde**, Londrina, v. 7, n. 1, p. 30-45, dez. 2005 Disponível em: <<http://www.ccs.uel.br/espacoparasaude/v7n1/Gerenciamento.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2013.
- CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo: USP, v.19, n. 47, p. 19-30, ago 2008.
- FALK, J. A. **Gestão de Custos Hospitalares: Conceitos, Metodologias e Aplicações**. São Paulo: Atlas 2001.
- FRANCO, H. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 1992.
- FRANCO, H. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. **Diferenciações entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial: uma pesquisa Empírica a partir de pesquisadores de vários países**. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34230/36962>>. Acesso em: 31 maio 2013.
- GUIMARÃES NETO, O. **Gestão de custos**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. Tradução de O.P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.
- LEAL, E. A.; SANTOS, M. E. **Produção científica em gestão de custos em hospitais: uma análise nos principais eventos acadêmicos na área contábil no período de 2007 a 2011**. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos122012/655.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2013.

LEONCINE, M. **Sistemática para apuração de custos por procedimento médico-hospitalar**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetaileObraForm.do?select_action=&co_obra=18610>. Acesso em: 23 maio 2013.

LEONE, G. S. G. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. **Dicionário de Custos**. São Paulo: Atlas 2004.

LAGIOIA, U. C. T. et al. A gestão por processos gera melhoria de qualidade e redução de custos: o caso da unidade de ortopedia e traumatologia do hospital das clínicas da Universidade Federal de Pernambuco. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo: USP, v.19, n. 48, p. 77-90, dez 2008.

MAHER, M. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MIRANDA, G. J. et al. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo: USP, v.18, n. 44, p. 33-43, ago. 2007. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34232/36964>>. Acesso em: 16 jun. 2013.

PADOVEZE, C. L. **Manual de Contabilidade Básica: Uma Introdução à Prática Contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

PAULUS JR. A.. Gerenciamento de recursos materiais em unidade de saúde. **Revista Espaço para a Saúde**, Londrina, v. 7, dez. 2005. Disponível em: <<http://www.ccs.uel.br/espaco-parasaude/v7n1/Gerenciamento.pdf>>. Acesso em: 3 jul. 2013.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável as Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RIBEIRO FILHO, J. F. **Controladoria Hospitalar**. São Paulo. Atlas, 2005.

RIBEIRO, V. R. D. et al. **Manual de normalização para Relatórios de Estágio Supervisionado e Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC) para o curso de Ciências Contábeis**. Vitória da Conquista: [s.n.], 2013.

TAVARES, P. D. **Aplicação de um sistema de custeio para pequena empresa com enfoque no sistema de custeio ABC**. Disponível em: <https://www.unimep.br/phpg/bibdig-pdfs/docs/26092011_145400_pedrodomingostavares.pdf>. Acesso em: 30 maiO 2013.

SCHNEIDER, S.; SCHIMITT, C. J. O uso do método comparativo nas Ciências Sociais. **Cadernos de Sociologia**, Porto Alegre, v.9, p. 49-87, 1998.

SILVA, L. C. T. **A eficiência do método de custeio, como instrumento de gestão de custo em instituições de serviços bancários.** Universidade Candido Mendes. Disponível em: <http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/B002548.pdf>. Acesso em: 9 de jun. 2013.

SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE DE – SP. **Manual de estruturação de almoxarifados de medicamentos e produtos para a saúde, e de boas práticas de armazenamento e distribuição.** São Paulo, 2003. Disponível em: <http://www.faseh.edu.br/biblioteca/arquivos/acervo_digital/Tecnicas_armazenamento_medicamentos.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2013.

SERRA NEGRA, C. A.; SERRA NEGRA, E. M. Custo Hospitalar: Uma Reflexão sobre Implantação e Necessidades. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte: UFMG, v. 12, n.1, abril de 2001. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/170>>. Acesso em: 23 maio 2013.

SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A.; DOMINGUES JR, W. V. **A utilização de informações de custos como subsídio à tomada de decisão gerencial em hospitais:** estudos de casos múltiplos em Belo Horizonte /MG. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos112011/517.pdf>>. Acesso em: 2 jul. 2013.

UNIMED FEDERAÇÃO MINAS. **A Cadeia de Valor em Saúde:** Uma proposta de reorganização da Atenção na Saúde Suplementar. 1ª Ed. Belo Horizonte: Unimed federação Minas, 2009.

YIN, R. K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÊNDICES**APÊNDICE A – RECONHECIMENTO DA EMPRESA**

1. Razão Social: _____
2. CNPJ: _____
3. Nome Fantasia: _____
4. Endereço: _____
5. Bairro: _____ CEP: _____

6. Data de início das atividades: ____ / ____ / _____

7. Setor a que pertence.
 Privado
 Filantrópico
 Público

8. Forma de constituição: _____

9. Forma de tributação: _____

10. Quantidade de funcionários: _____

Nome do entrevistado: _____

Cargo: _____

APÊNDICE B – ENTREVISTA

INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

	UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA - UESB DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - DCSA CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS PROFESSOR ORIENTADOR: JORGE FERNANDES	MAIO 2013
---	--	----------------------------

PESQUISA:

GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES: UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE UM MODELO EMPÍRICO E O MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE, APLICADO A UMA CLÍNICA MÉDICA DE VITÓRIA DA CONQUISTA - BA.

Direcionado aos gestores

Esta entrevista visa coletar dados sobre o Gerenciamento de Custos Hospitalares na Policlínica Vida, a fim de fazer uma análise entre o modelo de gestão utilizado pela empresa e compará-lo com um modelo proposto pela Ciência Contábil. Tal instrumento de pesquisa é parte integrante do Trabalho de Conclusão de Curso da discente Isabela Pereira de Jesus, graduanda do Curso de Ciências Contábeis da UESB.

Trata-se de uma entrevista semi-estruturada que será transcrita pela pesquisadora, e que poderá sofrer adaptações no momento de sua aplicação, de acordo com os rumos da conversa.

Ao responder as perguntas indagadas, considera-se dada autorização para divulgar os dados nele coletados. Vale observar que o nome do(a) entrevistado(a) será mantido em total sigilo. Desde já agradeço a atenção.

1) Quais são os tipos de serviços prestados na empresa?

Ex: Consultas Médicas

Exames de Imagem

Exames laboratoriais

2) Qual o tratamento dado pela empresa com relação a Custos dos Serviços? É feito a segregação dos custos por setor? De que forma?

3) Existe um gestor de custos na empresa? Se não, quem faz a apuração dos custos?

4) Cada tipo de serviço é considerado um fator para a apuração de custos? Se não, como se dá o processo de apuração do custo, mesmo com vários serviços alocados em um mesmo setor?

- 5) Como é feito o rateio dos custos e despesas, considerados comuns a mais de um setor? Exemplo: água, energia elétrica, pessoal da limpeza, etc.
- 6) Como é feito o controle de estoques e distribuição de materiais nos setores?
- 7) Qual a periodicidade da apuração dos custos?
- 8) O preço cobrado dos serviços prestados é formado a partir dos custos ou leva-se em consideração o preço de mercado?
- 9) A contabilidade, mesmo que terceirizada, realiza algum trabalho no processo de gerenciamento dos custos?
- 10) Como a empresa avalia o grau de influência no resultado financeiro que se alcança a partir da gestão de custos nos modelos atuais?
- 11) De que modo empresa considera que a presença de um profissional com conhecimentos contábeis na gestão de custos poderia influenciar no resultado financeiro:

 positivamente
 indiferente
 negativamente

Justifique:

APÊNDICE C – SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS

Vitória da Conquista – Bahia, 18 de junho de 2013.

À POLICLINICA VIDA

Assunto: Solicitação de Documentos

Senhor (a),

Eu, Isabela Pereira de Jesus regularmente matriculada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia - UESB sob o número 200813048, que, conforme vossa autorização realiza trabalho de conclusão de curso intitulado “Gerenciamento de Custos Hospitalares: Uma análise comparativa entre um modelo empírico e um modelo científico.” nesta instituição, venho respeitosamente solicitar o fornecimento de cópia dos seguintes documentos necessários à conclusão do estudo acima citado:

- Demonstrativo de apuração mensal de todos os serviços da empresa referentes aos últimos seis meses.

Observo que não serão divulgados nomes constantes nesses relatórios, tanto da empresa quanto de sócios, clientes, fornecedores, etc. Apenas serão utilizados para o estudo apenas os valores constantes nas apurações.

Certo do atendimento do meu pedido agradeço a colaboração.

Atenciosamente,

Isabela Pereira de Jesus

ANEXOS

ANEXO A – CARTA DE APRESENTAÇÃO À EMPRESA



Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB)
 Recredenciada pelo Decreto Estadual Nº 9.996, de 02.05.2006
 Colegiado do Curso de Ciências Contábeis (CCCCont.)



1/2

Ofício nº 002/2013 – CCCCCont.

SCP Nº 665595

Vitória da Conquista, 10 de maio de 2013.

À POLICLÍNICA VIDA

Assunto: Carta de Apresentação de discente para realização de pesquisa para Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)

Senhor(a),

1. Apresentamos, nesta oportunidade, o(a) discente **Isabela Pereira de Jesus** regularmente matriculado(a) no curso de **Ciências Contábeis** desta instituição sob o número 200813048, que, no âmbito do trabalho de conclusão de curso intitulado "**Gerenciamento de Custos Hospitalares: uma análise comparativa entre um modelo empírico e um modelo científico**" pretende realizar um estudo sobre o tema.
2. Este estudo será realizado pelo aluno, e terá a orientação do(a) Prof(a). **Jorge Luiz Santos Fernandes** do Curso de Ciências Contábeis, lotado no Departamento de Ciências Sociais e Aplicadas, da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia.
3. No curso de graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, o Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) constitui-se numa atividade interdisciplinar prevista no projeto pedagógico do curso e tem a finalidade de incentivar a iniciação científica e de aprimorar as competências teóricas com as estratégias práticas de desenvolvimento de sistemas de mercado. Sendo obrigatório para todos os alunos.
4. Neste contexto, q(a) discente preencherá uma entrevista estruturada, que deverá, preferencialmente ser respondida pessoalmente em um dia, local e data a combinar.
5. A participação da entrevista é, naturalmente, voluntária e todas as respostas serão estritamente confidenciais, pois somente os investigadores terão acesso. Caso seja necessário, esta coordenação estará disponível para prestar maiores esclarecimentos sobre o estudo.
6. No transcorrer deste trabalho, sua empresa pode contatar ou solicitar, a qualquer momento, o contato ou comparecimento agendado do professor orientador junto à empresa para acompanhar o desenvolvimento do trabalho pelos alunos. Além disso, sua empresa estará convidada a assistir a apresentação do trabalho à Banca Examinadora.
7. Ressaltamos que sua empresa pode optar se assim entender como mais apropriado, que o estudo seja desenvolvido sem a divulgação do nome de sua organização, o qual seria substituído por um nome fictício.

Estrada do Bem Querer, Km 4, s/n. Bairro Universitário. Caixa Postal: 95. CEP: 45031-900 – Vitória da Conquista
 – BA. Fone: (77) 3424-8669. e-mail: contabeis@uesb.edu.br ou colegiado.contabeis.uesb@gmail.com



Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB)
Recredenciada pelo Decreto Estadual Nº 9.996, de 02.05.2006
Colegiado do Curso de Ciências Contábeis (CCCCont.)



2/2

Ofício nº 002/2013 – CCCCCont.

SCP Nº 665595

8. Aguardamos seu retorno confirmando esta parceria para que possamos dar início às atividades formais da pesquisa.

Atenciosamente,


Prof. Jorge Luiz Santos Fernandes
Coordenador do Colegiado do Curso
de Ciências Contábeis da UESB

de Azevêdo
Ass. Acad. de
16/05/13