

ÂNGELA ESTRELA DE SAMPAIO

UMA INVESTIGAÇÃO DO USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS EM
INSTITUIÇÕES HOSPITALARES DE TERESINA (PI)

Dissertação apresentada à Coordenação do Mestrado
Profissional em Economia oferecido pela Universidade
Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do
Título de Mestre em Economia.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Naiula Monteiro Pessoa

FORTALEZA (CE)

2008

ÂNGELA ESTRELA DE SAMPAIO

UMA INVESTIGAÇÃO DO USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS EM
INSTITUIÇÕES HOSPITALARES DE TERESINA (PI)

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Economia da
Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em
Economia.

Fortaleza (CE), ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Maria Naiula Monteiro Pessoa
Orientadora
Universidade Federal do Ceará

Prof. Dr. Augusto César de Aquino Cabral
Universidade Federal do Ceará

Profa. Dra. Sandra Maria dos Santos
Universidade Federal do Ceará

Dedico este trabalho aos meus pais, Ângelo e Isabel, que sempre tiveram palavras para incentivar-me quando eu parecia fraquejar e me apoiaram em todas as decisões que eu tomei na vida.

Transportai um punhado de terra todos os dias,

E fareis uma montanha.

(Confúcio, 501 a.C)

AGRADECIMENTOS

A realização deste estudo não seria possível sem a colaboração de um grande número de pessoas, às quais gostaria de expressar meus agradecimentos:

A Deus, que me deu o dom da vida, e pela sua infinita sabedoria;

Aos meus pais e a todos da minha família, pelo carinho e estímulo;

A Professora Dra. Naiula Pessoa, pelo apoio e competência na orientação deste trabalho;

Aos professores do Mestrado Profissional em Economia da Universidade Federal do Ceará, pelos seus ensinamentos;

À Faculdade Santo Agostinho, pela oportunidade de desenvolvimento acadêmico e profissional;

Aos colegas de turma, pelo convívio e troca de experiências;

Enfim, a todos aqueles que, de forma direta ou indireta, contribuíram para a realização deste trabalho,

Muito Obrigada!

LISTA DE SIGLAS

| | |
|-----------|--|
| ABC | Custeio Baseado em Atividades |
| ABM | Gerenciamento Baseado em Atividades |
| AIH | Autorização de Internação Hospitalar |
| BAB | Betriebsabrechnungsbogen |
| CAD | Computer-aided-design |
| CAM | Computer-aided-manufacturing |
| CBHPM | Classificação Brasileira Hierárquica dos Procedimentos Médicos |
| CIM | Computer-integrated-manufacturing |
| CNES | Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde |
| CQT / TQM | Gerenciamento da Qualidade Total |
| ECG | Eletrocardiograma |
| EEG | Eletroencefalograma |
| JIT | Just-in-time |
| MOD | Horas de mão-de-obra direta |
| MRP | Planejamento dos Recursos de Manufatura |
| PIB | Produto Interno Bruto |
| RKW | Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit |
| SADT | Serviços Auxiliares de Diagnóstico e Tratamento |
| SAME | Serviço Médico de Assistência e Estatística |
| SUS | Sistema Único de Saúde |
| UTI | Unidade de Terapia Intensiva |

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|----|
| Tabela 01 – Caracterização dos hospitais..... | 59 |
| Tabela 02 – Sistemas Contábeis..... | 63 |
| Tabela 03 – Uso da Contabilidade de Custos..... | 69 |

RESUMO

Apesar de o hospital ter entre suas características o comprometimento com a saúde da sociedade, tal fato não o faz perder seu caráter de entidade de negócios. Para manterem-se no mercado competitivo, as organizações de saúde necessitam de um sistema de custos bem elaborado, que lhes permita conhecer sua realidade e proporcione condições de negociação com seus clientes, fornecendo-lhes informações relevantes para o processo decisório. A ênfase na qualidade e no gerenciamento de custos tem se tornado uma das principais ferramentas para enfrentar os novos desafios que surgem. O objetivo deste trabalho é identificar os principais métodos de custeio utilizados nas instituições hospitalares de Teresina (PI), bem como investigar as experiências dessas entidades com o sistema de custeamento utilizado no processo de gestão, de modo que se observe se as informações de custos sanam as principais dificuldades enfrentadas pela administração. A pesquisa é do tipo exploratória, utiliza como método o estudo multicase em hospitais privados e filantrópicos. Através da aplicação de questionário e entrevistas, foi possível verificar que os hospitais pesquisados operam com sistemas de apuração de custos baseados no custeio por absorção, porém de maneira precária. Em todos os hospitais ocorrem distorções no custeio dos serviços prestados devido aos rateios dos custos indiretos. A utilização do ABC é inexistente, o que não se justifica diante da complexidade e diversidade de serviços que são oferecidos atualmente pelas organizações hospitalares. Conclui-se que, apesar de consideradas insatisfatórias pelos próprios gestores das instituições pesquisadas, os hospitais de Teresina fazem uso das informações geradas pela contabilidade de custos na tomada de decisão.

Palavras – chave: gestão de custos, custos de hospitais, processo decisório.

ABSTRACT

Although the hospital has, among its characteristics, the commitment with the society's health, such fact does not make it lose its business entity character. In order to remain in the competitive market, health organizations need a well-elaborated costs system that makes them know their reality and provides conditions for negotiation with their customers, giving them relevant information for the decision making process. The emphasis on the quality and on the administration of costs has become one of the main tools to face the new challenges that appear. The objective of this work is to identify the main cost methods used in the hospitals of Teresina (PI), as well as to investigate the experiences of such entities with the cost system used in the administration process, so that it may be observed whether the costs information solve the main difficulties faced by the administration. The research is of the exploratory type, it uses the multi-cases study in private and philanthropic hospitals as a method. Through questionnaire and interviews application, it was possible to verify that the researched hospitals operate with costs counting systems based on the cost by absorption, however in a precarious way. In all of the hospitals distortions take place in the costing of the services rendered due to the sharing of indirect costs. The use of the ABC is inexistent, what is not justified due to the complexity and diversity of services that are now offered by hospitals. It can be concluded that, despite having been considered as unsatisfactory by the managers of the researched institutions themselves, the hospitals of Teresina make use of information generated by the accounting of costs in order to make decisions.

Key words: costs administration, hospital costs, decision making process.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 12 |
| 1.1 Delimitação do Tema..... | 12 |
| 1.2 Justificativa..... | 13 |
| 1.3 Problema da Pesquisa | 16 |
| 1.4 Objetivos da Pesquisa..... | 17 |
| 1.4.1 Geral | 17 |
| 1.4.2 Específicos..... | 17 |
| 1.5 Pressupostos | 17 |
| 1.6 Estrutura do Trabalho | 18 |
| 2 FUNDAMENTOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS..... | 19 |
| 2.1 A Contabilidade de Custos | 19 |
| 2.2 Classificação dos Custos | 21 |
| 2.3 Sistemas e Métodos de Custeio | 22 |
| 2.3.1 Por Ordem de Produção..... | 25 |
| 2.3.2 Por Processo de Produção | 25 |
| 2.3.3 Custeio Direto ou Variável | 26 |
| 2.3.4 Custeio por Absorção | 26 |
| 2.3.5 Sistema de Custeio Baseado em Atividades | 28 |
| 2.3.6 Método das Unidades de Esforço de Produção (UEP)..... | 36 |
| 2.3.7 Método do Custo-Padrão | 37 |
| 3 CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES | 39 |
| 3.1 Utilização da Informação de Custo pelos Administradores | 39 |
| 3.2 Classificação dos Custos Hospitalares | 40 |
| 3.3 Sistemas de Custos Hospitalares | 41 |
| 3.3.1 Sistema Básico de Custos | 42 |
| 3.3.1.1 Centro de Custos..... | 42 |

| | |
|--|----|
| 3.3.2 Sistema de Contabilidade de Custos..... | 47 |
| 3.3.2.1 Custeio por Ordem de Produção Médica..... | 47 |
| 3.3.2.2 Sistema de Custeio Baseado em Atividades para Hospitais..... | 47 |
| 3.3.2.3 Gestão de Custos Baseada em Atividades (ABM/ABC)..... | 50 |
| | |
| 4 METODOLOGIA DA PESQUISA..... | 52 |
| | |
| 4.1 Natureza e Tipo de Pesquisa..... | 52 |
| 4.2 Fontes de Dados..... | 54 |
| 4.3 Instrumentos e Técnicas de Coletas de Dados..... | 55 |
| 4.4 Técnicas de Análises de Dados | 56 |
| | |
| 5 INVESTIGAÇÃO DO USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES DE TERESINA (PI)..... | 57 |
| | |
| 5.1 RESULTADOS OBTIDOS – PESQUISA DE CAMPO | 58 |
| | |
| 5.2 ESTUDO MULTICASOS | 72 |
| 5.2.1 Características Gerais | 72 |
| 5.2.2 Sistema Contábil..... | 73 |
| 5.2.3 Critérios e Procedimentos da Contabilidade de Custos..... | 74 |
| 5.2.4 Relatório da Contabilidade de Custos | 75 |
| 5.2.5 Controle de Custos..... | 76 |
| 5.2.6 Custos para Decisões | 77 |
| 5.2.7 Avaliação do Sistema Utilizado | 78 |
| | |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 80 |
| | |
| REFERÊNCIAS | 83 |
| | |
| ANEXOS | 87 |

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo evidencia-se o reconhecimento da importância do uso da contabilidade de custos nas instituições hospitalares, com a justificativa da escolha do tema. Apresenta-se ainda, a questão da pesquisa, os objetivos geral e específicos, pressupostos e a estrutura do trabalho.

1.1 Delimitação do Tema

As transformações ocorridas, principalmente resultantes da globalização e do desenvolvimento das tecnologias da informação, alteraram sensivelmente o ambiente empresarial. Nesta nova realidade, onde o aumento da concorrência é característica marcante, as empresas necessitam de informações relevantes que as ajudem a conseguir vantagem competitiva. Independentemente do tipo de organização, a contabilidade de custos apresenta-se como um instrumento gerencial fundamental para o controle dos recursos da mesma, sejam eles financeiros, materiais ou patrimoniais.

Os hospitais também se encaixam neste novo perfil empresarial. Eles têm se destacado pelo crescente desenvolvimento econômico e social, além de aumentarem a cada dia a sua importância perante a sociedade, tornando-se ainda grandes entidades de negócios.

Maher (2001) afirma que, para uma empresa ser competitiva, é preciso conhecer seus custos buscando identificar os aspectos básicos destes, para que possa compreendê-los, administrá-los e mantê-los sob controle, de forma a otimizar a utilização dos recursos disponíveis.

O estabelecimento de uma metodologia para implantação de um sistema de custos que permita aos gestores o planejamento, a execução e o controle adequado das atividades desenvolvidas, seja de suporte ou operacional, utilizando com eficiência e eficácia os recursos que são colocados à sua disposição para tomada de decisões, trará grandes benefícios às organizações. Conhecer os custos de uma empresa é poder discernir toda e qualquer operação realizada dentro desta. Torna-se necessário que as empresas prestadoras de serviços de saúde utilizem um sistema de custos eficaz e eficiente que lhes permita manter o equilíbrio e o controle entre custos, despesas e receitas para que possam oferecer serviços de alta qualidade, com um processo decisório embasado nas informações oferecidas por este sistema.

A partir desta visão, delinea-se uma pesquisa de campo nas organizações hospitalares da cidade de Teresina (PI), com o propósito de identificarem-se os métodos e sistemas de custeio utilizados por estas entidades.

1.2 Justificativa

Para Almeida (1983), hospital é uma instituição destinada ao diagnóstico e tratamento de doentes internos e externos; planejada e construída ou modernizada com orientação técnica; bem organizada e convenientemente administrada consoante padrões e normas estabelecidas, oficial ou particular, com finalidades diversas; grande ou pequena; custosa ou modesta para atender os ricos, os menos afortunados, os indigentes e necessitados, recebendo doentes gratuitos ou contribuintes; servindo ao mesmo tempo para prevenir contra a doença e promover a saúde, a prática, a pesquisa e o ensino da medicina e da cirurgia, da enfermagem e da dietética, e das demais especialidades afins.

A Organização Mundial de Saúde, (apud CHERUBIN; SANTOS, 1997), utiliza uma definição bem abrangente da palavra hospital: é parte integrante de um sistema coordenado de saúde, cuja função é dispensar à comunidade completa assistência à saúde, tanto curativa quanto preventiva, incluindo serviços extensivos à família, em seu domicílio e ainda um centro de formação para os que trabalham no campo de saúde e para as pesquisas bio-sociais.

Esta definição faz então perceber-se o leque de funções desempenhadas por um hospital, destaca a idéia de que devem ser dadas ao beneficiado (paciente ou cliente) todas as condições possíveis para que ele possa ter as melhores condições de vida, a que tem direito. Além do mais, o hospital deixa de focalizar apenas a função de prevenir e restaurar a saúde, as quais, por terem características de essenciais, podem ser colocadas como suas primeiras funções, e passa a dar espaço também à capacitação dos profissionais que darão continuidade ao corpo do hospital, assim como às pesquisas que permitem que se estabeleçam métodos de se lidar com casos novos.

De acordo com Esteves (1992), um hospital é uma unidade econômica que possui vida própria e difere das outras empresas porque o seu objetivo ou “produto” básico é a manutenção ou restabelecimento da saúde do paciente. Esta autora define como produto qualquer coisa que possa ser oferecida a um mercado para satisfazer uma necessidade.

Inclui a aquisição ou consumo de objetos físicos, serviços, pessoas, lugares, organização e idéias. Logo, em uma organização hospitalar, um produto hospitalar é uma série de serviços prestados a um paciente como parte do processo de tratamento, controlado pelo médico.

As organizações hospitalares diferem de outros tipos de organizações, pois suas atividades possuem características próprias. Conforme cita Machline et al. (1983) são serviços de atenção e tratamento personalizado a pacientes individuais; dependência das necessidades e demanda de seus clientes; definição das responsabilidades dos diferentes membros e pouca tolerância a erros; trabalho diversificado e com pouca padronização em que pessoas cuidam de pessoas, participando ativamente do processo de produção; pouco controle sobre seus trabalhadores e sobre os pacientes; organização não baseada em uma linha única de autoridade; já que o administrador hospitalar detém menos autoridade e poder em relação a outras organizações; organização formal, até certo ponto burocrática e autoritária, cuja operacionalidade se configura no arranjo do trabalho convencionalmente hierarquizado e em regras rígidas e impessoais. É, porém, uma organização altamente especializada, departamentalizada e profissionalizada que não pode funcionar efetivamente sem uma coordenação interna, motivação, autodisciplina e ajustes informais e voluntários de seus membros.

Os hospitais são classificados quanto à finalidade em entidades com fins lucrativos e sem fins lucrativos. Nas organizações hospitalares com fins lucrativos, a maximização da riqueza dos proprietários é fator preponderante na avaliação da eficiência administrativa da entidade. A otimização de lucros visa remunerar o capital investido a uma taxa satisfatória (MACHLINE et al. 1983).

Considerando esta afirmativa, poder-se-ia supor que as empresas hospitalares sem fins lucrativos não devem obter lucro. Porém, não lucrativo não significa que o hospital não possa obter lucro, mas sim, que nenhuma das partes dos lucros líquidos do hospital pode ser dirigida em benefício de qualquer cidadão.

Almeida (1987), referindo-se ao assunto, diz que a diferença entre empresas hospitalares com fins lucrativos e sem esta finalidade reside no fato de que a performance da administração das primeiras é avaliada pela capacidade de remunerar a uma taxa ótima o capital investido, embora imbuídas do objetivo social inerente a todos os hospitais. Quanto as segundas, procuram manter os serviços dentro de padrões razoáveis na

comunidade, sem a preocupação de remunerar o capital investido, contudo desejam um crescimento satisfatório para a melhoria dos serviços e atendimento da demanda crescente da comunidade.

De acordo com Martins (2002), do ponto de vista econômico, financeiro e social, os hospitais podem ser descritos como grandes empresas, pois seus ativos, passivos e custos – diretos e indiretos – e receitas médicas somam milhões. A existência de bens, direitos e obrigações e seu controle pela contabilidade, a determinação e a análise de custos, a possibilidade de decidir antecipadamente o que fazer gerada pelo orçamento hospitalar demanda decisões otimizadas de investimentos, financiamentos e distribuição de lucros que são concretizados pela administração financeira. Assim, a contabilidade de custos tem se tornado uma das principais ferramentas para enfrentar os novos desafios.

Segundo Esteves (1992), nos Estados Unidos, as despesas na área de saúde têm se incrementado consideravelmente durante as últimas duas décadas, passando de 5% a 11,5% do Produto Interno Bruto (PIB) com projeção de aumento. Esta mesma autora prossegue citando que o Brasil não está muito distante do que vem acontecendo nos Estados Unidos com respeito à elevação dos custos na área de saúde, sendo este um dos países do mundo que mais gastam com saúde. Não é de estranhar, portanto, a ênfase crescente no campo do controle de custos nesta área.

Na opinião de Falk (2001), os sistemas de apuração de custos são considerados como o componente do sistema de informação mais importante para a análise gerencial e tomada de decisões estratégicas nas instituições hospitalares. Para este autor, informação mais detalhada sobre custos oferece maior esclarecimento sobre seu comportamento e variáveis que o influenciam nos diversos serviços do hospital, permitindo melhor gerenciamento dos custos. Um sistema de contabilidade de custos facilita um controle mais preciso dos mesmos para fins de diminuição ou substituição de itens mais onerosos na composição dos custos, assim como melhor análise de lucratividade, estabelecimento de taxas de serviço, planejamento estratégico e gerenciamento do pessoal em termos de produtividade e perfis operacionais de atendimento.

Controlar os custos, de modo que se conheça sua origem, seus valores monetários, assim como suas implicações, é essencial para que se possa bem administrar uma empresa, de qualquer ramo de atividade, e assim atingir os objetivos delineados pela direção. Mas como será que a contabilidade de custos vem sendo operacionalizada na área da saúde?

De acordo com Abbas (2001), uma das áreas que mais precisam de modernização, principalmente no Brasil, é a hospitalar, que ainda utiliza métodos contábeis tradicionais, (quando muito) que não levam ao efetivo conhecimento de seus custos. Ou seja, grande parte destas organizações não faz uso de nenhum sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para suas decisões administrativas, controle de atividades e investimentos. Para esta autora, o hospital é uma entidade bastante complexa, o que faz com que aumente a importância de se apropriarem os custos.

Sabe-se que o tema não é novidade, pois, conforme Falk (1981), os primeiros estudos no Brasil sobre custos na área da saúde datam do século passado, no início da década de cinquenta.

Na última década, a grande maioria das publicações especializadas sobre custos aborda o tema sobre o prisma da importância e da aplicabilidade do custeio ABC na área hospitalar. Mas qual será a realidade dos hospitais na cidade de Teresina?

A necessidade de investigação deste tema se justifica e assume importância principalmente por considerar-se que as mudanças no mundo estão ocorrendo de forma contínua, rápida e imprevisível. Se hoje se tem alguma idéia do que controlar e de como controlar, nada é possível afirmar em relação ao futuro imediato. Uma mudança de cenário pode comprometer seriamente os orçamentos das empresas. Assim, sistemas de controles rígidos e sistemáticos, freqüentes no passado, tornaram-se obsoletos e improdutivos. Atualmente, começam a ser suplantados por sistemas mais flexíveis e menos estruturados.

Considerando esta premissa, propõe-se a realização de um trabalho de pesquisa sobre esta temática, tendo em vista que o estudo é importante dentro do contexto atual e pode ser de grande interesse para os profissionais da área.

1.3 Problema da Pesquisa

O ambiente onde as instituições hospitalares, tanto públicas quanto privadas, encontram-se inseridas está continuamente se modificando. Acompanhando-se no tempo a direção destas mudanças, verifica-se claramente que a competição pela sobrevivência tende a ficar cada vez mais acirrada. Neste contexto, precisam promover mudanças em suas formas de atuação interna e externa uma vez que a gestão de custos em qualquer tipo de organização é apresentada como um instrumento gerencial fundamental para o controle dos recursos.

Observa-se que estas mudanças vão desde pequenos ajustes estruturais, como redução de custo, até a busca de novas fontes de receitas. Como consequência, torna-se de vital importância para a organização, incorporar ao seu processo de decisão um sistema de controle que lhe permita segurança em suas ações. Assim, surge a necessidade de se estabelecer uma metodologia que permita implantar ou aprimorar normas de procedimentos e controles que facilitem e maximizem os recursos envolvidos, por meio das quais poderão inferir o impacto deste controle sobre a sua estratégia e seu desempenho.

Em detrimento do crescimento do setor de assistência médica, nota-se que muitas instituições desconhecem a sua estrutura de custos. Neste contexto, a presente pesquisa procura responder ao seguinte problema: *De que forma as entidades hospitalares da cidade de Teresina fazem uso da Contabilidade de Custos no processo de gestão?*

1.4 Objetivos da Pesquisa

Esta pesquisa apresenta os seguintes objetivos:

1.4.1 Geral

- Investigar os principais métodos de custeio utilizados nas instituições hospitalares de Teresina (PI).

1.4.2 Específicos

- Investigar as experiências das entidades hospitalares de Teresina com o sistema de custeamento utilizado no processo de gestão.
- Observar as organizações hospitalares de Teresina identificando a disponibilidade de informações de custos;
- Analisar como os sistemas de custos utilizados satisfazem as necessidades da administração quanto ao controle das operações e à tomada de decisões.

1.5 Pressupostos

Para responder ao problema apresentado e atender aos objetivos propostos, foram estabelecidos os seguintes pressupostos:

- As entidades hospitalares fazem uso da Contabilidade de Custos no processo de gestão;
- As entidades hospitalares adotam sistemas de custos tradicionais.
- O Sistema de Contabilidade de Custos favorece a tomada de decisões pelos gestores.

1.6 Estrutura do Trabalho

A presente pesquisa está organizada em seis partes, assim descritas: no primeiro capítulo, de introdução, apresenta-se a delimitação do tema, a justificativa do estudo, o problema e os objetivos da pesquisa, os pressupostos e a estrutura do trabalho. O segundo capítulo, denominado Fundamentos da Contabilidade de Custos, evidencia as abordagens e teorias que sustentam a temática escolhida. Descreve a teoria geral de custos, considerando informações sobre a contabilidade de custos e evidencia também os sistemas de contabilidade de custos e os métodos de custeio. No terceiro capítulo, destacam-se a contabilidade de custos nas organizações hospitalares, sua classificação e os sistemas utilizados por estas entidades. O quarto capítulo mostra a metodologia utilizada para a realização do estudo. O quinto capítulo expõe uma investigação do uso da contabilidade de custos nas organizações hospitalares da cidade de Teresina, considerando um estudo multicase nas principais instituições hospitalares selecionadas, com o objetivo de verificar, principalmente, quais são os sistemas de custos por elas utilizados. Por fim, o sexto capítulo apresenta as considerações finais da pesquisa. Na seqüência, são apresentadas as referências e o anexo.

2 FUNDAMENTOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Neste capítulo abordam-se os aspectos conceituais da contabilidade de custos, destacando-se a classificação dos custos e os sistemas e métodos de custeio utilizados em uma organização, com ênfase no custeio por ordem de produção, por processo de produção, custeio direto ou variável, custeio por absorção, custeio baseado em atividades, método das unidades de esforço de produção e método do custo padrão.

2.1 A Contabilidade de Custos

Desde a antiguidade a contabilidade auxilia o homem na organização do seu patrimônio, mesmo em tempos em que ainda não havia o reconhecimento da função contábil, já se utilizavam métodos rudimentares para se controlar e avaliar os bens. Atualmente a contabilidade exerce um papel de extrema importância dentro das organizações, independente do ramo de atividade em que ela estiver inserida.

A contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à organização objeto de contabilização. A Contabilidade é capaz de absorver informações que mostram a situação da empresa, analisando-a nos mais diversos pontos, detalhando seu patrimônio de acordo com o interesse do usuário, o qual por sua vez tomará as decisões cabíveis a cada situação específica (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2000).

Historicamente, a contabilidade de custos surgiu da necessidade, por parte da administração das empresas, de conhecer maiores detalhes a respeito de algumas informações internas específicas, uma vez que a contabilidade financeira preocupava-se mais com o patrimônio global da entidade. A criação de um sistema estruturado destas informações internas específicas, propiciando que fossem mais detalhadas deu origem à contabilidade de custos, principal campo da contabilidade gerencial (CORONADO, 2006).

A utilização de informações sobre custos sempre foi de grande importância no processo de tomada de decisão, porém percebe-se hoje maior ênfase a esta alternativa. A contabilidade de custos vem enfrentando um processo de transformação, passando de uma fase onde era utilizada com o objetivo de definir o valor dos custos dos produtos

estocados, e ganhando lugar de destaque para demonstrar sua utilidade e importância como ferramenta gerencial.

Martins (2006) cita que tal transformação da contabilidade de custos ocorreu devido ao crescimento das empresas e com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas a Contabilidade de custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho desta nova missão, a gerencial.

Os novos objetivos da contabilidade de custos são fundamentados por Martins (2006, p.22) da seguinte maneira:

Com o significativo aumento da competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. Isto ocorre pois, devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços de acordo com os custos incorridos, e sim com base nos preços praticados no mercado em que atuam.

Leone (1998) comenta que a contabilidade de custos pode ser conceituada como o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento.

Vê-se então que a contabilidade de custos pode ser considerada um importante instrumento de gestão, podendo se identificar diversas alternativas para lidar com as mais variadas situações que possam surgir dentro do sistema empresarial. Esta nova visão dada à contabilidade de custos foi adotada e reconhecida pelos próprios gestores do negócio (LEONE, 1998).

A atuação da contabilidade de custos é efetiva em todas as transações realizadas na empresa, sendo visualizada por Leone (1998) em três fases:

a) Coleta de Dados: o trabalho consiste na seleção de dados, no planejamento de sua coleta, no treinamento e na organização interna dos setores que irão fornecer os dados. A Contabilidade de custos não cria os dados, ela necessita destes dados originais que constituem sua matéria-prima, com os quais irá fabricar o produto acabado em forma de informações;

b) Centro Processador de Informações: recebe os dados e os transforma em informações.

c) Informações: fase de resultados. A Contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia.

Martins (2006) comenta que a contabilidade de custos passou a ser um importante instrumento para o desenvolvimento da contabilidade gerencial. Começou a ser utilizada pelos seus usuários além do campo das indústrias, não apenas no que se refere ao controle, mas também quanto ao aspecto do processo decisório.

2.2 Classificação dos Custos

Leone (1989) tipifica mais de cinquenta tipos de custos que se agrupam em seis classificações genéricas: custos definidos em relação ao objeto que está sendo estudado, custos definidos em relação ao controle das operações, custos definidos em relação ao período de aplicação, custos definidos em relação à determinação da rentabilidade e avaliação do patrimônio, custos definidos em relação ao comportamento, custos definidos em relação à tomada de decisões e outros custos. Tal diversidade resulta da análise do comportamento dos mesmos em relação a uma determinante específica (quanto ao produto, em relação ao volume produzido ou controle etc.). Sempre haverá uma classificação que se ajusta às necessidades de informações sobre os custos.

Segundo Bornia (2002), os custos classificam-se:

a) Pela variabilidade: são analisados considerando-se sua relação com o volume de produção e dividem-se em custos fixos e variáveis. Os custos fixos independem do nível de produção da empresa em determinado período de tempo. Os custos variáveis, por relacionarem-se com a quantidade produzida, crescem à medida que aumenta a produção;

b) Pela facilidade de alocação: de acordo com a facilidade de identificação dos custos com um produto, processo, centro de trabalho ou qualquer outro objeto, estes podem ser diretos ou indiretos. Nos custos diretos, a matéria-prima utilizada no produto é facilmente identificada. Já os custos indiretos são identificados somente através de alocações e rateios.

c) Pelo auxílio à tomada de decisões: subclassificam-se em custos relevantes, considerando-se os que se alteram de acordo com a decisão tomada e em não-relevantes os que independem da decisão tomada.

d) Pela facilidade de eliminação: subclassificam-se em evitáveis e inevitáveis. São custos evitáveis aqueles que deixarão de existir no curto prazo, caso a empresa encerre algumas de suas atividades, porém os custos inevitáveis continuarão a existir.

e) Outras classificações: custos de oportunidade, custos desembolsáveis e não-desembolsáveis e custos de transformação.

2.3 Sistemas e Métodos de Custeio

A ênfase na qualidade e no gerenciamento de custos tem se tornado ferramenta administrativa importante nas empresas. Para que tal fato possa se realizar de forma eficiente e eficaz, necessita-se da implantação de um bem elaborado sistema de custos. A informação gerada por um sistema de contabilidade de custos fornece uma base para a determinação dos custos dos produtos ou serviços, preços de venda, e auxilia a gerência no planejamento e controle das operações.

O processo de implantação de um sistema de custos é bastante complexo, porém pode-se dizer que os benefícios alcançados quando da sua concretização vale o sacrifício enfrentado. É claro que tal utilidade depende diretamente do modo como aquela informação está inserida no processo organizacional da empresa, o que deve ser observado minuciosamente durante a elaboração de tal sistema. Deve-se acrescentar que os resultados conseguidos por um sistema de custos não são imediatos, por isso os envolvidos no processo devem ser cautelosos respeitando as etapas presentes na elaboração e implantação do sistema de custos.

Martins (2006) cita que o sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar. Destaca ainda que o problema mais grave na implantação de um sistema de informação de custo refere-se à qualificação e competência do pessoal envolvido nas fases iniciais de operacionalização deste processo. Assim, se não houver o comprometimento total daqueles que exercerão algum papel nesta etapa, o sistema de custos se tornará inviável. Nota-se que a organização e o comprometimento são essenciais para a implantação de um sistema de custos. Cada um dos envolvidos no processo deve estar totalmente consciente de suas funções, passando até, se necessário, por treinamentos dentro da própria instituição.

Leone (2000) afirma que um sistema de custos consiste em um conjunto ordenado de métodos que objetivam distribuir os custos de produção do período pelos objetos de custos da organização. Isto envolve uma dinâmica interna que depende dos princípios contábeis e dos procedimentos referentes à observação dos fatos geradores de custos, coleta de dados, registros, mensuração e análise gerencial das informações. Um sistema de custos necessita combinar dados físicos e monetários, registros presentes e passados, a fim de que possa atender aos seus propósitos de planejamento e controle gerencial.

Ainda de acordo com Leone (2000), entre os benefícios que um sistema de custos propicia, cita-se: o controle da economicidade das operações; a racionalização dos custos, permitindo otimizar a aplicação de recursos; a melhora do processo de planejamento; o melhor dimensionamento do preço dos bens e serviços em função dos seus custos; a redução da capacidade ociosa; e a contínua avaliação do desempenho organizacional, a partir dos seus centros de custos, buscando-se alcançar um aprimoramento permanente das atividades desenvolvidas.

Segundo Borna (2002, p.51), os sistemas de custos podem ser analisados sob dois aspectos. O primeiro, denominado princípios de custeio, onde se analisa se o tipo de informação gerada é adequado às necessidades da empresa e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas. O segundo denominado métodos de custeio, que consiste na parte operacional do sistema, ou seja, *como* os dados são processados para a obtenção das informações. O sistema de custos a ser utilizado pela empresa constitui-se da relação entre os princípios e métodos de custeio.

Borna (2002, p.55) afirma que:

Os princípios de custeio são filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos, de acordo com o objetivo e/ou período de tempo no qual se realiza a análise. Visto de forma restrita, identificam o tratamento dado pelo sistema aos custos fixos. São três os princípios de custeio: o custeio variável, custeio por absorção integral e custeio por absorção ideal.

Martins (2006) comenta que os métodos de custeio apresentam-se atualmente sob duas correntes distintas: os métodos de custeio tradicionais e a gestão estratégica de custos. Os métodos de custeio tradicionais se originaram após a Revolução Industrial, com a necessidade de avaliação de estoques nas indústrias cujo valor deveria equivaler ao montante correspondente às compras da empresa comercial. Tais métodos focalizam a apuração dos custos em três elementos: materiais utilizados na produção, mão-de-obra

empregada e custos indiretos de fabricação, tendo os dois primeiros como elementos principais na composição dos custos dos produtos. Estes sistemas trazem em suas bases princípios contábeis, tais como os princípios da realização, da competência, da confrontação, do custo histórico como base de valor, da consistência e da relevância. Apresentam uma terminologia, critérios e pressupostos próprios.

Este mesmo autor prossegue citando que os sistemas tradicionais podem ser agrupados, segundo os objetivos e necessidades gerenciais, como:

a) sistemas de apuração de custos, através de métodos de acumulação por processos, por ordem de produção ou por unidades de esforço de produção, combinados aos critérios de custeio por absorção ou variável;

b) sistemas voltados a decisões, estruturados de forma a permitir a realização de análise de custos fixos, lucro e margem de contribuição, e a análise de custo-volume-lucro;

c) sistemas para controle, fundamentados no custo padrão e na contabilidade de custos por responsabilidade.

Os chamados sistemas tradicionais de custeio têm sido utilizados nas últimas décadas sem apresentar quaisquer variações ao longo deste período.

A gestão estratégica de custos tem sua origem nas exigências impostas às organizações pelo novo ambiente competitivo. Neste contexto encontra-se o uso de tecnologias avançadas, como o *just-in-time* (JIT), o gerenciamento da qualidade total (CQT ou TQM), o planejamento dos recursos de manufatura (MRP II), o *computer-aided-design* (CAD), o *computer-aided-manufacturing* (CAM) e o *computer-integrated-manufacturing* (CIM).

O gerenciamento dos custos empresariais voltados para estes tipos de informações dá margem ao surgimento de vários métodos de custeio, baseados na análise dos processos operacionais, na melhoria contínua e na otimização dos custos: o conceito do ciclo de vida do produto, o custo com produção completa, o custo-alvo, o valor econômico agregado, a teoria das restrições, o custeio baseado em atividades – ABC (*Activity-Based Costing*) e o gerenciamento baseado em atividades – ABM (MARTINS, 2006).

Segundo Stark (2007), nenhuma das abordagens citadas acima deve ser vista como solução definitiva, todas são contribuições interessantes para melhor compreensão e gestão de custos.

Apresenta-se a seguir uma breve abordagem entre os métodos mais usuais, segundo a literatura especializada contábil.

2.3.1 Por Ordem de Produção

O sistema por Ordens de Produção dá ênfase à atribuição dos custos às ordens. É adequado para acumular os custos da produção de bens e serviços realizados por encomenda. Cada ordem é caracterizada por especificações diferentes de fabricação, e pela heterogeneidade dos produtos. Podem-se citar como exemplo as empresas de construção civil, tipografias, setor imobiliário, estaleiros e produtoras de filmes.

Hornngren (2000, p.67) diz:

Neste sistema, os custos são acumulados a uma determinada unidade ou lote de um produto ou serviço. Considera-se uma ordem uma empreitada que consome recursos para trazer um determinado produto ou serviço ao mercado. O produto ou serviço é freqüentemente feito sob medida ou por encomenda, tal como um serviço de auditoria.

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

2.3.2 Por Processo de Produção

Silva (1991) diz que o método de custos por processos aplica-se nos casos em que a continuidade e uniformidade da produção impedem a identificação de distintos lotes de produtos. No sistema de custeamento por processo contínuo, os elementos de custo são

alocados aos departamentos, centros de custo ou processo, por um período de tempo (dia, semana, mês ou ano). Os custos unitários da produção de um departamento são calculados, normalmente, no final de um período pré-determinado, quando são conhecidos os custos incorridos e quais as quantidades produzidas.

Neste sistema, o produto geralmente passa por vários processos contínuos. Em cada processo os custos são acumulados (considerando o sistema de custeio utilizado) e distribuídos ao objeto de custeio (produto/atividade). O âmago deste sistema são os centros de custos.

2.3.3 Custeio Direto ou Variável

Martins (2006) afirma que no método do custeio variável apropria-se todo o custo variável, seja este direto ou indireto, considerando-se os custos fixos como despesas do período. Desta forma, percebe-se que, no custeio direto, apenas os custos variáveis são confrontados com a receita do período, enquanto os custos fixos são transferidos diretamente para o resultado.

O custeio variável fere os Princípios Contábeis, principalmente o Princípio da Competência e o Princípio da Confrontação, quando reconhece despesas do período antes da sua realização, o que o torna inaceitável pelo fisco.

Segundo Vanderbeck e Nagy (2001), muitos gestores acreditam que o custeio direto fornece dados mais compreensíveis referentes aos custos, volumes, receitas e lucros. Os defensores do custeio direto afirmam que o custo indireto está mais relacionado com a capacidade de produzir do que com a produção de unidades específicas, enquanto seus adversários afirmam que os estoques devem levar o débito dos custos indiretos, porque tanto os custos indiretos quanto os variáveis são necessários à produção.

2.3.4 Custeio por Absorção

Leone (1998) define o custeio por absorção como aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam estes custos diretos, indiretos, fixos ou variáveis.

No sistema por absorção, os custos variáveis são alocados diretamente ao objeto de custeio, enquanto os custos indiretos são rateados. Portanto, todos os custos são absorvidos pelo objeto de custeio. No aspecto legal, este é o sistema que, segundo a legislação do imposto de renda, deve ser utilizado pelas empresas de forma integrada com a contabilidade geral, pois só reconhece como custo do período o que foi efetivamente realizado.

Vanderbeck e Nagy (2001, p.411) comentam que:

Sob o custeio por absorção, os custos de produtos incluem todos os custos variáveis e fixos de manufatura. Esses custos são confrontados com as receitas de vendas no período em que os produtos são vendidos. O custeio por absorção precisa ser usado para fins de imposto de renda, assim como para fins de demonstrações financeiras externas.

O custeio por absorção subdivide-se em integral e ideal. A diferença está no tratamento dispensado aos desperdícios normais e anormais. Consideram-se apenas os desperdícios anormais como despesas do período no custeio integral, enquanto no custeio por absorção ideal, ambos são computados como despesas do período.

A desvantagem do uso deste método encontra-se exatamente no rateio dos custos indiretos que, se realizado de forma arbitrária, pode tornar os resultados enganosos devido à subjetividade dos critérios utilizados. Para atenuar esta problemática, surge a necessidade de departamentalizar ou setorizar a organização.

Segundo Bornia (2002), tal instrumento foi desenvolvido no início do século XX, na Alemanha e ficou conhecido como método RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), também conhecido como método das seções homogêneas, BAB (*Betriebsabrechnungsbogen*), mapa de localização de custos e método dos Centros de Custos.

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

Sá e Sá (1995) definem centros de custos como sendo o lugar ou seção de uma empresa que recebe as cargas dos custos com a finalidade de saber o quanto se aplicou para

mantê-la. O centro de custo é, no conceito geral, uma subdivisão técnica utilizada contabilmente para que se consiga uma racional divisão dos custos indiretos do exercício, observando-se as unidades de gestão e controle. O critério adotado para as divisões de tais centros é o da natureza dos trabalhos ou responsabilidades administrativas. A definição dos centros de custo varia de acordo com o processo de trabalho de cada organização.

Ao alocar os custos indiretos aos departamentos e distribuí-los aos produtos, utilizando-se de bases de rateios vinculadas ao volume de produção, o método do centro de custo atende aos pressupostos dos chamados sistemas de custeio tradicionais, entre os quais se destaca o custeio por absorção.

De acordo com Atkinson et al. (2000, p.295):

Sistemas convencionais de custeio do produto atribuem os custos indiretos a serviços ou produtos em dois estágios. No primeiro estágio, o sistema identifica os custos indiretos dos vários departamentos de produção e de serviços e, depois, todos os custos dos departamentos de serviços são alocados aos departamentos de produção. No segundo estágio, o sistema atribui os custos indiretos acumulados aos departamentos de produção para serviços ou produtos individuais, baseando-se em taxas e direcionadores de custos departamentais predeterminadas.

2.3.5 Sistema de Custeio Baseado em Atividades

O custeio por atividade ABC (*Activity-Based Costing*) surgiu nos Estados Unidos há alguns anos. Foi criado pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper, da Harvard Business School, com o objetivo principal de aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretos fixos aos produtos.

Nakagawa (1995) comenta que o ABC já era conhecido e usado por contadores no início de 1900 e, que no Brasil, seu estudo teve início no ano de 1989, na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP.

Descrevendo sobre o referido método, Nakagawa (1993) cita que o sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema de custeio baseado em volume apenas pela mudança das bases de alocação de custos, mas também pela identificação que faz dos custos por atividades e da maneira como aloca os custos aos produtos através de um maior número de bases.

Neste sentido, o ABC vem tentando minimizar os impactos de alocações inadequadas, por meio do custeamento das atividades exigidas pelos produtos ou demais atividades operacionais.

Para Nakagawa (1993), o Sistema de Custeio ABC está centrado nas atividades que compõem os negócios da empresa e entre os inúmeros benefícios trazidos pela sua correta aplicação, destacam-se: a eliminação dos desperdícios, pela identificação das atividades que não agregam valor; a melhoria contínua e o controle da qualidade, porque o planejamento e o controle são dirigidos ao nível de processo, e a eficácia do orçamento pela identificação da relação custo/desempenho de diferentes níveis de serviços.

Acredita-se que a utilização do método de custeio ABC como instrumento de gestão através da formação do dado corporativo, ou seja, dados devidamente armazenados e após processados pelo sistema gerador da informação gerencial, seja um dos relevantes benefícios desta metodologia, principalmente no cenário desta conjuntura atual de acirrada concorrência.

No entender de Oliveira (1998, p.35) a informação é:

O produto da análise dos dados existentes na empresa, devidamente registrados, classificados, organizados, relacionados e interpretados dentro de um contexto para transmitir conhecimento e permitir a tomada de decisão de forma otimizada e cabe à ciência contábil a sistematização dessas informações dentro das organizações.

De acordo com Nakagawa (1994), o ABC pretendia tomar o cálculo dos custos dos produtos mais acurado, superando um problema crônico dos sistemas tradicionais, que é a inadequação causada pela atribuição dos custos fixos aos produtos de acordo com bases de rateio arbitrárias (geralmente horas de mão-de-obra direta – MOD), horas-máquina ou custo da MOD. A alocação dos custos fixos aos produtos de acordo com horas de MOD poderia ser relevante no passado, quando a produção era mais simples, com poucos artigos, e os custos de MOD eram responsáveis pela maior parte dos custos de transformação. Porém, a tendência atual é uma maior complexidade nos sistemas de produção, com maior variedade de produtos, onde a participação dos custos de MOD nos custos de transformação vem diminuindo. Nesta situação, a utilização de horas de MOD, ou custo de MOD, como base de rateio distorce sistematicamente os custos dos produtos.

Os sistemas de custos tradicionais procuraram enquadrar-se nesta nova realidade, utilizando novas bases de rateio, principalmente horas-máquina, buscando adaptar-se à mecanização e automação cada vez maior das indústrias.

Outra solução encontrada foi o emprego de duas ou mais bases de rateio diferentes. Porém, mesmo estes melhoramentos não foram suficientes para eliminar a imprecisão inerente aos sistemas tradicionais, principalmente pela desconsideração dos custos de complexidade: à medida que a empresa diversifica sua produção, os custos fixos crescem por causa da maior complexidade do sistema produtivo, a qual exige incremento em atividades de planejamento da produção, administração de materiais e preparação de máquinas, entre outras. Nos sistemas de custos tradicionais, tais custos são atribuídos aos produtos de acordo com as bases de rateio discutidas, que não espelham a realidade.

Para superar estas deficiências dos sistemas tradicionais, criou-se um sistema de custos de duas fases: primeiramente, os custos são alocados nas várias atividades da empresa (recebimento e movimentação de materiais, preparação de máquinas, inspeções de qualidade e outras) para, a seguir, serem transferidos aos produtos por bases que representem as relações entre as atividades e os custos decorrentes.

Assim, o modelo do custeio por atividade caracteriza-se por seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento destas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas (direcionadores de custos) e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso, mensuradas pelo número de transações feitas, isto é, o número de direcionadores de custos conseguidos no período.

O ABC foi desenvolvido tendo-se em mente o princípio do custeio por absorção, na medida em que não atribui os custos da capacidade ociosa aos produtos. De fato, o custeio por atividade baseia-se em um modelo de consumo de recursos, e não de gastos com recursos. A diferença básica entre estes modelos consiste na definição de custos: enquanto o modelo de consumo define custos como sendo o valor dos recursos realmente utilizados para a fabricação dos produtos, o modelo de gasto considera custos os gastos com os recursos empregados no período para a fabricação dos produtos, mesmo que tais insumos não tenham sido totalmente aproveitados (BORNIA, 1995).

Para Bornia (1995), a não apropriação dos custos e despesas fixos indiretos aos produtos, defendida pelo custeio direto, é considerada como não correta pelo custeio por atividade. O argumento utilizado é que o modelo típico de custos para decisões, no qual os custos fixos permanecem fixos e os custos relevantes são iguais aos custos variáveis vezes a mudança no volume de produção, é muito simplista, não representa adequadamente as situações que ocorrem na realidade. Além disto, o custeio direto fornece informações relevantes para a tomada de decisões de curto prazo, mas o impacto das decisões a médio e longo prazos não é mensurado. O modelo de consumo de recursos usado pelo ABC permite detectar as conseqüências de decisões a longo prazo.

Além dos custos fixos variarem a médio e longo prazos, eles não são influenciados apenas pelo nível de atividades, como no modelo utilizado pelo custeio direto. Outro fator importante que interfere nos custos fixos é a complexidade inerente ao sistema produtivo, ditada principalmente pela diversidade dos produtos fabricados (custos de complexidade).

Segundo Player, Keys e Lacerda (1997, p.211):

O custeio baseado em atividade – ABC é uma metodologia que mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetivos de custeio. Os recursos são atribuídos às atividades que são, na seqüência, atribuídas aos objetivos de custeio. Este tipo de custeio reconhece a relação causal existente entre os geradores de custos e atividades.

Para Ching (2001, p.41):

O ABC é um método de ratear os custos de um negócio de departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos.

Padoveze (2000, p.237) cita que:

O custeamento baseado em atividades procura aprimorar o custeamento dos produtos, através de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, em cima de atividades geradoras desses custos, para acumulação ao custo dos diversos produtos da empresa.

O custeio ABC é adequado para organizações complexas, em que os produtos consomem os recursos de forma muito heterogênea. As entidades hospitalares parecem ser bons exemplos deste tipo de organização.

A utilização de sistemas, seja contábil ou gerencial, deve considerar todas as integrações com os demais sistemas operacionais da empresa, objetivando evitar a redundância de dados e a maximização do uso das informações disponíveis.

De acordo com Nakagawa (1994), o custeio por atividade parte da suposição de que atividades geram custos. Os produtos usam atividades e absorvem os custos gerados por elas. O objetivo inicial deste método era eliminar as distorções causadas pelos métodos convencionais ao empregar bases de rateio que não reconhecem os custos de complexidade. Desta maneira, a análise é mais acurada do que nos métodos tradicionais. A análise das despesas de estrutura é também superior às feitas por aqueles métodos.

Boisvert (1999) comenta que os resultados obtidos pela utilização dos modelos tradicionais de cálculo do custo de produção são, com frequência, pouco pertinentes à tomada de decisão. Conforme o princípio da confrontação de receitas e despesas, estes modelos geralmente repartem os gastos gerais em função da proporcionalidade com o volume produzido, quando, no entanto, as atividades envolvidas na produção são muitas vezes independentes do número de bens produzidos ou de serviços prestados.

Este mesmo autor, ainda referindo-se à contabilidade financeira, diz que seus demonstrativos contábeis apresentam *o que foi feito* (o resultado) e *o que existe* (o balanço patrimonial), mas não *o que poderia ser*, necessidade atual para o gerenciamento das organizações em mercados competitivos, sendo esta uma característica básica da contabilidade de gestão.

Segundo Goulart (2000), as etapas básicas para a implantação do ABC nas organizações são: a) etapa 1 – Definir e mensurar as atividades da empresa através da descrição das atividades da empresa; definição dos direcionadores de recursos; alocação dos recursos às atividades; e determinação dos centros de custos; b) etapa 2 – Definir e mensurar os objetos de custos através da elaboração de uma listagem composta pelos objetos de custos; definição dos direcionadores de custos; alocação das atividades aos objetos de custos através de direcionadores definidos.

Goulart (2000) expõe que as atividades requerem etapas que devem ser consideradas como um guia, pois o ambiente específico de cada empresa, onde a análise de atividades é realizada, pode requerer mudanças na abordagem. As principais etapas são:

a) Etapas para mapear as atividades, que podem ser subdivididas: determinar o escopo de análise de atividades, que consiste na definição do problema específico ou do negócio a ser analisado; determinar as unidades de análise das atividades, sendo que as unidades de atividades podem corresponder às unidades organizacionais onde o organograma e o quadro de pessoal servem como ponto de partida para assegurar que a estrutura da organização seja totalmente entendida e também para que toda a organização esteja sendo coberta, uma vez que define as unidades de atividades; definir as atividades, que consiste em listar todas as atividades realizadas por uma unidade de atividades; racionalizar as atividades, ou estruturar uma lista de atividades de tal maneira que forneça um nível de detalhe suficiente, sem ser excessiva; classificar em primária ou secundária e administrar a proporção entre elas; criar mapas de atividades para identificar a relação entre funções, processos do negócio e atividades; finalizar e documentar as atividades, que consiste em reunir uma lista de atividades que apóie as necessidades da análise organizacional, dos processos do negócio e funcional.

b) Fases do Sistema ABC, divididas em etapas:

Etapa 1 – Seleção de bases de custo através dos passos: determinação do tipo de custo, que pode ser real, (valor exato pago), padrão (custo predeterminado baseado em condições normais de eficiência e volume de produção), planejado (derivado dos sistemas de planejamento estratégico e operacional) e de engenharia (calculado através de estudo de engenharia industrial); determinação do horizonte do tipo de custo; classificação das atividades em relação ao ciclo de vida, que começa com a identificação inicial das necessidades do cliente passando pelo planejamento, pesquisa, projeto, desenvolvimento, produção, avaliação, utilização, apoio logístico, obsolescência e baixa. O custo de todas as atividades que compõem o ciclo de vida representa o custo do ciclo de vida do produto.

Etapa 2 – Rastreamento dos recursos através dos seguintes passos: determinação da fonte de dados que podem ser do razão geral, ou de uma análise detalhada da engenharia industrial, ou ainda, de uma relação estimada entre atividades de um sistema com características físicas e de desempenho similares; agrupamento dos custos contabilizados no razão geral o qual classifica estes custos de acordo com os tipos de gastos; estabelecimento de uma relação causal através da definição de uma medida de atividade que é comum tanto ao fator de produção quanto à atividade; rastreamento dos custos relacionados a pessoal que pode ser através do tempo ou da

produção física da atividade a qual só é válida se o esforço para completar cada produção individual for homogêneo; rastrear todos os demais custos às atividades.

Etapa 3 – Determinação da medida de desempenho da atividade, cuja relação entre medidas de desempenho é muito estreita, o que faz com que a modificação em uma atividade impacte simultaneamente todos os aspectos das medidas de desempenho.

Etapa 4 – Seleção da medida de atividade que envolve os seguintes passos: determinar as medidas de atividade que são entradas, saídas ou atributos físicos de uma atividade; reunir estatísticas sobre produção / transações que consistem na determinação da frequência da ocorrência da atividade; validar a razoabilidade da medida de atividade em caso em que for detectada a falta de homogeneidade na seleção da medida de atividade.

Etapa 5 – Cálculo do custo por atividade: nesta etapa, após ter rastreado o custo à atividade, selecionado uma medida de produção e determinado o volume da medida de atividade, uma empresa pode completar o processo de custeio por atividade.

Kaplan e Cooper (1998) apresentam quatro etapas para calcular o custo das atividades e dos objetos de custeio no sistema ABC:

Etapa 1 – Desenvolver o dicionário de atividades, que corresponde a identificação das atividades. No desenvolvimento de um sistema ABC, a organização identifica inicialmente as atividades executadas, as quais são descritas por verbos e seus objetos associados: programar produção, transferir materiais, comprar materiais, lançar novos produtos, melhorar produtos já existentes, entre outros. Essa identificação gera um dicionário que permite o relacionamento e a definição de cada atividade executada

Etapa 2 – Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades, ou seja, atribuir custo a cada atividade. Nesta etapa, o sistema ABC desenha um mapa que pode incluir desde despesas relativas a recursos até atividades. Para isso, utilizam geradores de custos de recursos que associam os gastos e as despesas, conforme informações geradas pelo sistema financeiro ou contábil da organização, às atividades realizadas.

O sistema financeiro da organização classifica as despesas por códigos; por exemplo, salários, horas extras, materiais indiretos, viagens, telecomunicações, computação, manutenção e depreciação. Nessa etapa, os geradores de custos utilizam as

despesas geradas por este sistema para calcular o quanto estão gastando em atividades de compra de materiais e lançamento de produtos novos.

Etapa 3 – Identificar produtos, serviços e clientes da organização, ou seja, identificar os objetos de custos. Esta é a etapa mais importante, visto que deve identificar os produtos, serviços e clientes, o que permite tornar as atividades mais eficientes e calcular a adequada remuneração da organização.

Etapa 4 – Selecionar geradores de custos da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização, ou seja, alocar os custos das atividades aos objetos de custos.

Para Nakagawa (1994), as informações fornecidas pelo ABC servem para dirigir a atenção da gerência às atividades responsáveis pelos custos, possibilitando melhor visualização dos impactos causados por decisões e melhor controle dos custos fixos. Este é um modelo de apoio a decisões de longo prazo, pois considera que a atuação sobre as atividades provocará modificações nos custos fixos.

A identificação dos custos com as atividades da empresa é uma boa maneira de se medir desempenho, pois se torna possível reconhecer quais atividades estão influenciando significativamente nos gastos da empresa. Isto é importante, pois, a partir desta informação, a gerência pode planejar e executar ações de controle sobre atividades específicas, superando problemas de sistemas tradicionais, onde a análise sobre os custos apontava, no máximo, para um departamento, dificultando muito o controle.

De acordo com Leone (1997), dentro do seu contexto, o ABC possibilita a análise dos custos sob duas visões: visão vertical ou de custeio: para apropriação dos custos aos objetos de custos através das atividades realizadas, e visão horizontal ou de processos: para captação dos custos dos processos através das atividades realizadas, também conhecida por ABM.

O gerenciamento e controle das atividades que empregam o ABC é denominado *Activit Based Management* – ABM. Talvez a principal vantagem do ABC sobre o método dos centros de custos seja permitir este gerenciamento das atividades.

Como cita Bornia (1995), o uso do ABC pode melhorar o gerenciamento da empresa e não apenas o sistema de custos.

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

Na opinião de Player, Keys e Lacerda (1997), ABM é uma vasta disciplina que focaliza a administração das atividades como forma de maximizar o valor recebido pelo cliente e o lucro alcançado através desta adição de valor. Tem o sistema de custeio baseado em atividades (ABC) como principal fonte de informação.

Diversos autores (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995; PLAYER; KEYS; LACERDA, 1997) são unânimes ao referirem-se aos principais benefícios da ABM: identificação dos custos redundantes, melhor compreensão dos geradores de custos e identificação das atividades focalizadas no cliente.

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

2.3.6 Método das Unidades de Esforço de Produção (UEP)

De acordo com Bornia (2002), o método das unidades de esforço de produção é derivado do método GP, desenvolvido pelo engenheiro Georges Perin na metade do século passado, na França. Tal método parte do princípio de que a unificação da produção é fator de simplificação do processo de controle de gestão, e destaca que o mesmo tem sua atenção direcionada para os custos de transformação: mão-de-obra e custos indiretos de fabricação.

No método da UEP, os focos concentradores dos esforços da empresa são as atividades produtivas diretas da empresa, ou seja, todas as atividades diretamente envolvidas

na fabricação dos produtos. Os esforços das atividades auxiliares são repassados às atividades produtivas e daí aos produtos (BORNIA, 2002).

Conforme Bornia (2002), a implantação do método é dividida em cinco etapas: Divisão da fábrica em postos operativos, Cálculo dos índices de custos, Escolha do produto-base, Cálculo dos potenciais produtivos e Determinação dos equivalentes dos produtos.

O cálculo do custo dos produtos é obtido: (1) dividindo os custos de transformação pela produção em UEP do período, (2) multiplicando o valor encontrado pelos equivalentes em UEP dos produtos e achando os custos de transformação de cada um deles e (3) adicionando o valor dos gastos à matéria-prima (BORNIA, 2002).

2.3.7 Método do Custo-Padrão

Um bom sistema de custos deve servir de instrumento de controle sobre as atividades produtivas em suas diversas fases e departamentos. Uma das ferramentas utilizadas pela contabilidade de custos para atender a tal controle é a adoção do custo padrão.

Vanderbeck e Nagy (2001, p.237) definem o custo padrão do seguinte modo:

A contabilidade de custo padrão é baseada em uma predeterminação do que deveria custar para a fabricar um produto e uma comparação subsequente dos custos reais com o padrão estabelecido. Qualquer desvio dos padrões estabelecidos pode ser rapidamente detectado e a responsabilidade apontada com precisão, para que a empresa possa tomar as medidas apropriadas para eliminar as ineficiências ou tirar vantagens das eficiências.

O método do Custo-Padrão é uma técnica utilizada em conjunto com métodos como custo por processo e custo por ordem que possibilita compararem-se os resultados obtidos pelo método adotado com os padrões estabelecidos previamente.

Segundo Martins (2006, p.316), o Custo-Padrão é na verdade:

Não uma outra forma de contabilização de custos (como Absorção ou Variável), mas sim uma técnica auxiliar. Não é uma alternativa, mas sim um coadjuvante. A instalação do Custo-padrão não significa a eliminação de Custos a Valores Reais Incorridos (Custo Real); pelo contrário, só se torna eficaz na medida em que exista um Custo Real, para se extrair, da comparação de ambos, as divergências existentes.

A diferença entre o custo padrão e o real, segundo Bornia (2002), ocorre devido às variações de quantidade, de preço ou ambas simultaneamente.

Bornia (2002, p.89), assim define os objetivos e a utilidade do Custo-Padrão:

O método do custo-padrão ajuda na fixação dos padrões de comportamento desejados e na determinação e discriminação das diferenças verificadas, apontando o caminho para a procura de suas causas. Assim, o método do custo-padrão não se enquadra na definição usada para o termo *método*, pois não se trata somente do cálculo de custos, extrapolando o mero levantamento dos custos com procedimentos para auxílio ao controle gerencial e situando-se próximo ao que denominamos *princípio*, pois trata também da essência da informação.

Custos padrões seriam incorridos sob condições de operação eficientes e previstas antes do processo de manufatura começar. Durante as operações, uma organização compara os custos reais incorridos com estes custos padrões predeterminados. Calculam-se as variações ou diferenças. Estas variações revelam quais desempenhos desviam do padrão e assim fornecem uma base pela qual a administração pode tomar uma medida apropriada para eliminar condições de operação que são ineficientes (VANDERBECK; NAGY, 2001).

Na fixação de padrões, faz-se necessário o envolvimento dos setores produtivos, principalmente a administração da produção ou engenharia de produção. Martins (2006, p.319) ressalta que “a fixação do Custo-Padrão de cada bem ou serviço produzido depende de um trabalho conjunto entre a Engenharia de Produção e a Contabilidade de Custos.”

Segundo Campiglia e Campiglia (1993, p.189) a fixação de padrões:

Resulta de um processo técnico em que prevalece a análise dos tempos e dos movimentos, do processo de manufatura, do equipamento e de sua capacidade, enfim, de todo o conjunto de conhecimento e princípios inerentes à engenharia de produção. As especificações da engenharia do produto constituem o ponto de partida para o cálculo dos custos-padrão, especialmente no que se refere ao material e à mão-de-obra.

Uma das desvantagens do método é a necessidade de atualizações dos padrões fixados, devido à dinâmica e alterações dos processos produtivos. Porém, Martins (2006, p.319), assim relaciona os aspectos dinâmicos do processo produtivo com o método do Custo-Padrão:

Com as mudanças cada vez mais frequentes que existem nos processos de produção e devido ao fato de o Custo-padrão Corrente precisar ser anualmente revisto, esse aspecto dinâmico do Custo-padrão tende a se acentuar, o que, por sinal, lhe prolonga a vida útil. Qualquer Sistema, se tomado como válido eternamente, tende a morrer em pouco tempo. A Produção é dinâmica; assim também de ser a forma de custeá-la e controlá-la.

No presente capítulo a contabilidade de custos foi discutida em suas bases conceituais. Na seqüência apresenta-se o uso da contabilidade de custos pelas organizações hospitalares.

3 CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

O objetivo deste capítulo é compreender o uso da contabilidade de custos pelas instituições de saúde. Inicia-se com tópico sobre a utilização da informação de custos pelos administradores hospitalares. Destaca-se a classificação dos custos hospitalares e os sistemas de custos, evidenciando-se o sistema por centro de custos, custeio por ordem de produção médica, custeio baseado em atividade para hospitais e gestão de custo baseada em atividades.

3.1 Utilização da Informação de Custo pelos Administradores

A Contabilidade de Custos pode produzir bons resultados em empresas estritamente comerciais ou prestadoras de serviços, como por exemplo, hospitais, lojas, serviços de utilidade pública, institutos educacionais e repartições públicas, considerando-se, é claro, as especificidades de cada organização.

O hospital tem, entre suas características, o compromisso com a saúde da sociedade, porém isto não o faz perder seu caráter de entidade de negócios, a qual possui recursos e gera resultados. Para que possa prestar serviços de maneira eficiente, é necessário que a organização hospitalar possua uma administração capaz de enfocar decisões que resultem em resultados favoráveis.

A administração de uma instituição hospitalar deve utilizar todos os meios possíveis e viáveis para conseguir informações precisas e oportunas quando da tomada de decisão, permitindo que os recursos econômicos e financeiros sejam maximizados, (recursos estes que comprovadamente pelos economistas, são escassos), assim como o lucro, sem que, para isto, prejudique-se a qualidade da atividade desenvolvida.

A contabilidade de custos auxilia a administração hospitalar a alcançar duas características essenciais à gestão de uma entidade: a eficiência – relação existente entre os resultados alcançados e os esforços realizados para consegui-los – e a eficácia – grau de satisfação dos objetivos e metas traçadas anteriormente. Ou seja, utilizando-se das informações de custos, a administração buscará os melhores meios de atingir os melhores resultados, sendo eficiente, assim como poderá estabelecer a comparação ou o controle do planejado com o executado e, se estiver tendo êxito, estará sendo eficaz.

Os custos hospitalares integram o processo administrativo, proporcionando à administração o registro dos custos da produção médica; custos por paciente; custos da diária por paciente, custos especiais que auxiliam nas decisões de vendas, nos métodos de produção médica, nos procedimentos de compras, nos planos financeiros de investimentos e também na concretização das funções administrativas a fixar a meta de resultados; e determinar, controlar e analisar variações que desviam dos padrões estabelecidos (MARTINS, 2000).

Gersdorff (1980) listou as seguintes funções desempenhadas pela Contabilidade de Custos em uma empresa hospitalar: a) Assistência na tomada de decisões: um bom sistema de custos deve proporcionar segurança para o administrador tomar decisões táticas e estratégicas; b) Controle de custos: demonstrar se os custos estão dentro dos parâmetros aceitáveis; c) Redução de custos e eliminação de desperdícios: em virtude dos demonstrativos, o administrador deve montar um programa de redução de custos e eliminação de desperdícios; d) Comparação de processos de produção e dos seus custos: demonstrar se é mais vantajoso produzir todos os serviços no próprio hospital ou repassá-los para outras empresas (terceirização); e) Planejamento dos serviços hospitalares: colaborar no estabelecimento de orçamentos, custos-metas e custos padrão; f) Cálculo dos valores a serem cobrados dos pacientes: estabelecer o preço de venda mínimo para os serviços produzidos pelo hospital; g) Avaliação de estoques: valorizar os estoques do hospital; h) Separação dos custos: os dispêndios referentes a cada função do hospital (reabilitação, prevenção, restauração, ensino e pesquisa) devem ser controlados separadamente.

Segundo Martins (2000), os custos hospitalares dividem-se em três áreas básicas que são a determinação, o controle e a análise e devem agrupar-se de maneira que: 1) os custos por paciente, os custos diária / paciente, custos por procedimentos médicos possam ser determinados; 2) as tendências dos custos hospitalares, passado e futuro possam ser observadas. Para isso, é necessário o entendimento do conceito de custos, a classificação adequada dos custos e um sistema de apuração de custos bem projetado.

3.2 Classificação dos Custos Hospitalares

De acordo com Martins (2006), podem-se classificar os custos com relação à sua variabilidade em fixos e variáveis, e à facilidade de alocação com o produto ou serviço em diretos e indiretos. Quanto à variabilidade, denominam-se custos variáveis todos aqueles que se alteram na proporção direta com a quantidade produzida. Na organização hospitalar, pode-se citar como exemplos de custos variáveis: o número de exames realizados no serviço

de radiologia, medicamentos, materiais médicos, entre outros. Os custos fixos, ao contrário, permanecem inalterados, apesar da variação na quantidade produzida, como por exemplo, a energia elétrica gasta com a iluminação do laboratório de análises clínicas, o custo com aquisição de sistemas de informática do hospital, o imposto predial, dentre outros.

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

Os custos diretos hospitalares são facilmente identificáveis, pois são aplicados diretamente ao produto ou serviço, sua alocação não apresenta dificuldades. São exemplos clássicos de custos diretos em organizações de saúde o consumo de medicamentos, o filme utilizado na realização de um exame radiológico, o consumo de gêneros alimentícios aplicados separadamente na elaboração de refeições e outros.

Beulke e Bertó (2005) afirmam que os custos indiretos são comuns a diversos procedimentos e serviços, não podem ser mensurados individualmente por item de serviço prestado e tendem a apresentar maior complexidade de cálculo. São exemplos de custos indiretos os gastos com material de limpeza e o custo administrativo em geral.

Abbas (2001) cita como exemplo na classificação dos custos hospitalares, o ato cirúrgico, onde se considera como custos diretos os salários com funcionários, os medicamentos, os materiais descartáveis e os gases medicinais utilizados no procedimento, dentre outros; e, custos indiretos todos aqueles que não estão diretamente relacionados com o ato, como os gastos com água, energia elétrica, aluguéis e outros. Deve-se alocar os custos indiretos ao serviço através de estimativas, ou rateios, ou ainda através de rastreamentos.

3.3 Sistemas de Custos Hospitalares

Um sistema de custos destina-se a fornecer um conjunto de dados e informações para proporcionar suporte ao processo decisório da entidade. Considerando-se as características das empresas hospitalares, percebe-se que os sistemas de custos nestas entidades devem objetivar não apenas à determinação dos preços dos serviços, mas também a uma análise interna que permita um melhor conhecimento dos resultados da gestão e uma melhoria no funcionamento da organização.

A estrutura básica de um sistema de custo em uma instituição hospitalar deve contemplar um sistema de acumulação de custos, um método de custeio e um sistema de custeio.

Falk (2001) comenta que, de acordo com a Associação Americana dos Hospitais, classifica-se o processo de controle dos gastos de duas maneiras: (1) um sistema básico de informações de custos e (2) um sistema de contabilidade de custos. A diferença é que o primeiro apenas relaciona despesas com departamentos ou centros de responsabilidades específicos, chamados centros de custos. O segundo sistema, por outro lado, leva a uma análise de custos considerando paciente a paciente, diagnóstico específico ou grupo de diagnósticos, médico principal ou mesmo financiador dos cuidados, enquanto fornece as mesmas informações do sistema básico.

3.3.1 Sistema Básico de custos

3.3.1.1 Centro de Custos

Os hospitais são organizados e administrados por áreas para atender aos propósitos médicos. Esta divisão por área ou departamentalização é fundamental para determinar os custos por paciente, custos por procedimentos médicos e obter-se o controle efetivo dos custos hospitalares. Cada área ou departamento é reconhecida como um centro de custos.

Segundo Martins (2000), através da organização dos serviços hospitalares por departamentos, permite-se um controle melhor aos custos indiretos e a obtenção de um custo mais exato por paciente.

Abbas (2001), citando Rocchi (1982), agrupa os centros de custos em três categorias: a) Centros Auxiliares e de Apoio, que correspondem aos centros cuja principal função é auxiliar o funcionamento de outros centros de custo e/ou prestar serviços para todo o estabelecimento; b) Centros Geradores de Receita, que correspondem aos centros de custos que prestam ou fornecem atendimento e serviços diretamente aos pacientes, ou seja, representam a atividade-fim do hospital; c) Centros Administrativos, que correspondem aos centros de custos responsáveis pelos trabalhos de supervisão, controle e informação como, por exemplo, a Contabilidade, a Gerência e Arquivos.

Como exemplo de Centros Auxiliares esta mesma autora cita os serviços de vigilância, portaria e limpeza. O centro cirúrgico, unidades de internamento e raio X são citados como centros geradores de receita. A contabilidade, gerência e arquivos são citados como exemplo de centros administrativos.

Abbas (2001) classifica os centros de custos em dez grupos: Grupo A, Grupo B, Grupo C, Grupo D, Grupo E, Grupo F, Grupo G, Grupo H, Grupo I e Grupo J.

No Grupo A estão agrupados os centros de custos que, além de trocarem serviços entre si, também trabalham para os demais centros de custos. São eles: Edificações, Administração, Transporte Próprio, Almoxarifado, Limpeza, Manutenção e Reparo dos Bens, Caldeiras, Nutrição e Dietética, Lactário, Lavanderia, Rouparia e Costura, Farmácia-Depósito, Enfermagem, Centro do Material – Esterilização, Serviço Social Médico, Alojamento e Utilidades – Diversos, SAME ou Serviço de Pronto Socorro.

Os centros de custos do Grupo B são importantes para apuração do custo das diárias por tipo de aposento e critérios atuais de cobranças, caso específico das diárias da clínica obstétrica, nas quais são incluídos os custos das estadas da mãe e do recém-nascido. Diz respeito a: Refeições a Pacientes; Berçário.

Os centros de custos do Grupo C isolam os custos de medicamentos e materiais fornecidos a pacientes internados e externos, além de filmes e materiais/medicamentos radiológicos, as dietas parenterais e os custos com gasoterapia. Normalmente as receitas desses centros são cobradas à parte de qualquer outra unidade, portanto somente são rateados para comporem custos dos pacientes-dia, custo final do ambulatório, pronto socorro e exames radiológicos. Além dos custos próprios do seu funcionamento, recebem outros do grupo A. Referem-se a: medicamentos a pacientes internados, materiais a pacientes internados, medicamentos a pacientes externos, materiais a pacientes externos, filmes, material médico, radiológico, dieta parenteral/enteral, gasoterapia.

No Grupo D encontram-se os serviços auxiliares de diagnóstico e tratamento (SADT). O custo total destes centros são os apropriados diretamente e os recebidos por rateio dos centros do Grupo A. Suas unidades são cobradas isoladamente das demais. Seus custos são rateados para apuração do custo do paciente-dia, ambulatório, pronto socorro, hemodiálise e exames a pacientes externos. Engloba: Laboratório de Análises Clínicas,

Laboratório de Anatomia Patológica, Radiologia, Banco de Sangue, Eletrocardiografia, Hemodiálise, Eletroencefalografia, Radioterapia, Fisioterapia, Tomografia, Hemodinâmica, Ultrasonografia, UTI, no caso dos leitos desta unidade não serem computados na capacidade do hospital, ou seja, quando o paciente internado na UTI tiver leito designado e vago em qualquer das Unidades de Internação.

Os centros de custos do Grupo E, com seus custos próprios e os recebidos de centros de outros grupos, indicam valores/custo e custos unitários que são cobrados com margens de comercialização ou tabelas de preços isoladamente de outras unidades. Seus valores/custos e os custos de suas unidades devem integrar somente o custo dos paciente-dia-cirúrgico, ortopédico e obstétrico, ou seja, não devem fazer parte do custo dos pacientes em tratamento clínico. Compõe-se de: Próteses e Órteses – Cirúrgicas; Próteses e Órteses – Ortopédicas; Anestesia; Centro Cirúrgico; Centro Ortopédico; Centro Obstétrico; Pós-Anestésico ou Cirúrgico.

O Grupo F possibilita que sejam apurados os custos das diárias pelos diferentes tipos de acomodações e, ainda, também por tipos de acomodações, os custos dos pacientes-dia clínicos, ortopédicos e obstétricos. São eles: UTI – adultos; Unidade de Internação “A”; Unidade de Internação “B”; Unidade de Internação “C”; Unidade de Internação “D”; Unidade de Internação “E”; Berçário – Internados.

No Grupo G são apurados e isolados os custos com os pacientes não internados. Diz respeito a: Pronto Socorro; Ambulatório; Hemodiálise - Pacientes Externos; Exames Complementares a Pacientes Externos.

Nos centros de custos do Grupo H são apurados e isolados vários custos, normalmente cobrados separadamente de outras unidades. Referem-se a: Salários e Honorários Médicos; Alojamento e Utilidades a Funcionários; Extraordinários a Pacientes e Acompanhantes; Remoção de Pacientes; Lanchonete; Velório.

No Grupo I são isolados os custos e despesas não computáveis a outro centro ou unidade de custo. Forma-se de: Custos e Despesas não Computáveis.

Nos centros do Grupo J são apropriados os custos envolvidos na produção de bens para consumo próprio ou imobilizações da empresa, quais sejam: Oficina de Costura; Farmácia Semi-Industrial; Marcenaria; Granja ou Chácara.

Abbas (2001), citando o Manual de Apuração de Custos Hospitalares do Ministério da Saúde, considera três grupos de centros de custos: Centros de Custos de Atividades Gerais, Centros de Custos Intermediários e Centros de Custo Final.

Os Centros de Custos de Atividades Gerais são os responsáveis pelas atividades de caráter geral ou comum do hospital e compreendem os seguintes setores: Administração; Almoxarifado; Ambulância; Biblioteca; Costura; Documentação Médica; Esterilização; Farmácia; Gráfica; Lavanderia; Nutrição e Dietética; Serviços Gerais; Transporte.

De acordo com o interesse da entidade em identificar os custos específicos de cada centro, podem-se agrupar alguns serviços, seções e setores da unidade em um único centro de custos, como, por exemplo, o centro de custos Serviços Gerais que pode compreender os setores de limpeza, portaria e vigilância, obras e manutenção, e assim por diante.

Os Centros de Custos Intermediários correspondem às atividades complementares ou de apoio da unidade hospitalar, como: Anestesiologia; Endoscopia; Fisioterapia; Hemoterapia; Laboratório de Análises Clínicas; Medicina Nuclear; Praxiterapia; Psicologia; Radiologia; Radioterapia; Reabilitação; Serviço Social; Traçados Diagnósticos (ECG, EEG).

Os Centros de Custo Final referem-se às atividades relacionadas com a consecução dos objetivos finais da unidade como, por exemplo: Ambulatório Geral de Adultos; Ambulatório de pediatria; Centro Cirúrgico; Unidade de Terapia Intensiva (UTI); Odontologia; Pronto-Socorro; Unidade de Internação de Clínica Médica; Unidade de Internação de Clínica Cirúrgica; Unidade de Internação Geral; Unidade de Internação de Pediatria; Unidade de Internação por Especialidade; Centro de Estudos.

Alguns hospitais, contudo, seguem a classificação de Centros de Custos sugerida pela Resolução CIP 4-71, de 13 de janeiro de 1971, que apresenta quatro grupos de centros de custos. São eles: Centros de Custos de Base: integram os serviços de apoio do hospital. Trocam serviços entre si, mas trabalham principalmente para os Centros de Custos Intermediários, Especiais e de Produção; Centros de Custos Intermediários: recebe serviços dos Centros de Custos Base, sendo sua função específica a de servir os Centros de Custos Especiais; Centros de Custos Especiais: atendem às atividades-fim do hospital, como unidades de internamento, centro cirúrgico e pronto-socorro; e Centros de Custos de Produção: englobam as pequenas indústrias subsidiárias ou atividades paralelas do hospital, com despesas próprias.

Palácio (1993) diz que para se fornecer o custo total dos serviços prestados a cada paciente, os custos devem seguir um roteiro sucessivo de alocações e discriminações, de acordo com as seguintes etapas: Apuração do custo total de cada centro; Determinação do custo unitário de cada serviço; e Apuração do custo total de cada paciente.

A apuração do custo total de cada centro consiste na alocação dos custos aos diversos Centros de Custos mas, no caso de os custos não serem diretos ao setor, por exemplo energia elétrica, a Contabilidade deve utilizar mapas próprios para fazer esta alocação. Obtido o custo total de cada setor, faz-se o rateio dos custos dos centros que prestam serviços para os centros que recebem estes serviços, como por exemplo, o custo total da lavanderia deve ser repassado para os centros que se utilizam das roupas lavadas.

A determinação do custo unitário de cada serviço, segunda etapa do rateio de custos, preconiza a divisão dos custos de cada centro para as unidades de serviços geradas naquele setor. Para isso é necessário que cada Centro Gerador de Receita defina qual é a unidade de serviço que ele presta. Assim, o Centro Radiológico pode determinar que a sua base de rateio será o número de radiografias; os postos de enfermagem e a UTI número de diárias e assim sucessivamente. Há casos em que as unidades de serviços são desiguais entre si, como no centro cirúrgico, onde são realizadas cirurgias contaminadas, infectadas e limpas e ainda de pequeno, médio e grande porte. Estes diversos tipos de cirurgias consomem materiais e tempo diferentes e por isso devem ter pesos diferentes na divisão de custos do setor.

A apuração do custo total de cada paciente é verificada quando o paciente ou usuário do hospital é o repositário de todos os serviços gerados pela empresa. No momento em que se dá a entrada do mesmo no hospital, deve ser aberta uma Guia de Internamento, que é o documento contábil no qual são acumulados os seus custos individuais, ou seja, todos os custos de acordo com os serviços recebidos pelo paciente durante sua estada no hospital.

Palácio (1993, p.43) destaca que:

A determinação exata do custo de cada serviço, como foi discutido nos dois itens anteriores, só pode ser feita ao final de cada período mensal. Isso exige que o hospital se utilize de sistemas de custo-padrão, no qual o total de custos de cada Centro bem como o número total de unidades de serviços a ser produzidas no período seja previsto e depois comparada com o efetivo. Eventuais variações, tanto credoras quanto devedoras, podem ser alocadas diretamente para a conta de resultados.

3.3.2 Sistema de contabilidade de custos

3.3.2.1 Custeio por ordem de produção médica

Pereira (2005) diz que o sistema de acumulação de custos nas organizações hospitalares é um sistema híbrido, observa-se o custeio por ordem e o custeio por processo nestas instituições. Quando os serviços hospitalares obedecem a um processo padronizado na utilização de insumos, como por exemplo, a realização de um hemograma no laboratório de análises clínicas do hospital, tem-se o custeio por processo. Quando os insumos utilizados no atendimento de um paciente são totalizados, tem-se o custeio por ordem.

Tal sistema é descrito por Martins (2000) como sistema por ordem de produção médica, sendo empregado, ainda hoje, pela grande maioria das instituições hospitalares. No sistema por ordem de produção médica, considera-se cada prontuário como um procedimento médico, onde gastos com medicamentos, salários, gêneros alimentícios, energia elétrica, e outros são atribuídos de forma direta ou através de rateios.

Em uma entidade hospitalar, ocorrem diversas ordens de procedimento médico simultaneamente. De acordo com Martins (2000), deve-se atribuir um número denominado registro do paciente a cada ordem, colocando-se este em cada requisição de material médico, medicamentos, exames e outros. As ordens de produção são finalizadas à proporção que os pacientes forem recebendo alta médica e, quando totalizadas mensalmente compõem os custos hospitalares totais.

Martins (2000) diz que “o confronto dessas ordens de produção médica com as notas fiscais emitidas em nome do paciente quando particular ou em nome dos convênios ou seguros de saúde permite a determinação do lucro ou prejuízo para cada ordem de produção médica”.

3.3.2.2 Sistema de Custeio Baseado em Atividades para Hospitais

A utilização da metodologia conhecida como Custos Baseados em Atividades (ABC) não é novidade para as instituições hospitalares. Desenvolvida inicialmente para a área industrial, o ABC vem encontrando grande aplicabilidade na área de serviços, pois utiliza a análise de processo e de valor agregado, nas suas fases de implantação, o que facilita a compreensão da organização e de seus inter-relacionamentos.

Diante do cenário competitivo em que se encontram as organizações hospitalares, este método torna-se uma ferramenta importante no processo decisório para os gestores, principalmente quanto à alocação de recursos e na reestruturação da entidade.

Segundo Baker e Jacobsen (1998), um sistema ABC pode oferecer informações para a melhoria da qualidade, a oportunidade e a eficiência das atividades executadas. As organizações de saúde aplicam o ABC, por duas razões específicas: os serviços são diversificados e proporcionam mudanças nos métodos de reembolso, forçando o hospital a não perder de vista os seus custos, saber a origem deles e medi-los.

Martins (2002) define custeio por atividade como “um processo de acumulação e rastreamento de custos e a medição do desempenho das atividades do hospital para iniciar ações sempre que necessário.” O sistema de gerenciamento dos custos hospitalares fundamenta-se nas atividades.

Segundo Martins (2002, p.36):

Uma atividade descreve o modo como um hospital emprega seu tempo e recursos organizacionais para alcançar os objetivos hospitalares. As atividades consomem recursos organizacionais para gerar a produção médica, e sua principal função é transformar recursos organizacionais (medicamentos, materiais médicos, serviços de enfermagem, serviços médicos, serviços de equipamentos, serviços públicos etc.) em serviços hospitalares.

Não se classificam os custos hospitalares em diretos e indiretos no ABC, pois o processo de produção é descrito em termos de atividades relacionadas ao procedimento médico (MARTINS, 2002).

Segundo Beulke e Bertó (2005), a aplicação do ABC na área de saúde faz-se em duas fases: 1) determinação dos custos para as atividades; 2) apropriação dos custos das atividades aos serviços/procedimentos.

É importante observar que durante a implantação do sistema ABC, assim como na implantação de outras ferramentas gerenciais, pode surgir, dentre outras dificuldades, resistências humanas, tanto por parte da alta administração, quanto por parte dos demais funcionários.

É vital que a administração demonstre, desde o início, um compromisso claro com o projeto (sistema ABC). É vital também o apoio e o envolvimento dos funcionários para o funcionamento do sistema. Para isso, medidas como conscientização, aprendizado, treinamento e

esclarecimento a respeito do sistema ABC podem diminuir estas resistências humanas, visto ser um sistema complexo, de alto custo para a sua implantação (ABBAS, 2001).

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

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

De acordo com Lima (1997), para beneficiar-se do ABC, os hospitais devem remodelar seus sistemas de custos para fornecer informações de custos relevantes. As pessoas envolvidas com o sistema de custos gerencial devem ser capazes de ir além dos custos médios para estudar os fatores básicos que afetam os custos hospitalares e as forças que controlam estes fatores. Ainda de acordo com o pensamento deste mesmo autor, o ABC, além de ser mais preciso na identificação de quais os tratamentos são mais dispendiosos, também determina quais contratos, médicos ou grupos de pacientes são mais lucrativos.

A utilização deste sistema fornece aos administradores financeiros dos hospitais os dados necessários para tomada de decisões otimizadas que levem em conta a alocação de recursos e a contenção de custos, assegurando, assim, a viabilidade financeira em longo prazo de suas organizações. Também auxilia os executivos a evitar contratos que possam ser deficitários, fazer propostas com planos de saúde, obter informações mais precisas na tomada de decisões, melhorando a alocação dos recursos, lucratividade de contratos, contenção de custos e direcionamento de incentivos aos tratamentos alternativos (LIMA, 1997).

Baker e Jacobsen (1998) relatam que o ABC está ganhando vulto no campo da saúde, devido à sua flexibilidade: pode ser aplicado em todos os níveis de cuidado e sua metodologia está adequada particularmente às complexidades da entrega do serviço de saúde. Este mesmo autor comenta ainda que a tendência do ABC será atender às necessidades de qualquer tipo de organização hospitalar.

3.3.2.3 Gestão de custos baseada em Atividades (ABM / ABC)

Abbas (2001) cita que as etapas básicas para a implantação da Gestão Baseada em Atividades tanto em uma organização hospitalar, quanto em outros tipos de organizações são: Análise dos cenários internos e externos à organização; Planejamento do Sistema ABC; Desenvolvimento do sistema ABC através da visão vertical; Mapeamento dos processos; Custeio dos processos e dos objetos de custos; Análise da qualidade do processo; Análise das informações do Sistema ABC; e Determinação de medidas de melhoria.

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

O planejamento do Sistema ABC preconiza que é muito importante considerar a fase do planejamento. Muitos sistemas falham devido à pouca importância que se dá ao planejamento.

O desenvolvimento do sistema ABC se dá através da visão vertical, onde se atribui custo aos processos e objetos de custos e da visão horizontal, onde se realiza a análise qualitativa dos processos.

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

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

Na análise da qualidade do processo, o que interessa é a indicação do que provoca o custo das atividades e de que maneira pode-se melhorar o desempenho destas atividades.

Pela análise das informações do Sistema ABC, pode-se obter um melhor desempenho das atividades e deve-se proceder a análise das atividades eliminando as que não agregam valor ao produto ou serviço, dando mais importância àquelas mais relevantes da organização e evitando os retrabalhos. É necessário também observar os fatores que provocam os custos, ou seja, observar os direcionadores de custos.

Através da compreensão e do gerenciamento destes direcionadores, é possível reduzir e excluir perdas e desperdícios e, com isso, reduz-se o custo das atividades. A avaliação de medidas de melhoria das últimas medidas implantadas indica novas necessidades e possibilidades de aperfeiçoamento dos processos e do desempenho da empresa.

Neste capítulo tratou-se da compreensão do uso da contabilidade de custos pelas instituições de saúde. Prosseguindo a discussão, apresenta-se a metodologia no capítulo seguinte.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo define-se a natureza e tipo de pesquisa trabalhada para a realização do estudo. Evidenciam-se as fontes e os instrumentos de coleta de dados, assim como as técnicas utilizadas para análise dos mesmos.

4.1 Natureza e tipo de pesquisa

A pesquisa é do tipo descritiva. Vergara (2000) cita que esta expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Sustentando a intenção de se chegar a uma resposta concreta do problema formulado, foi desenvolvida também a pesquisa de campo, definida por esta mesma autora como a investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo.

A presente pesquisa pode ser também considerada como exploratória uma vez que, através de levantamento bibliográfico e aplicação de questionários a profissionais que têm experiência prática com o problema pesquisado, visa proporcionar uma maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. A visão do problema em estudo objetiva proporcionar maior conhecimento de sua realidade, a fim de torná-lo mais explícito, conduzi-lo ao aprimoramento de idéias e à consideração de variados aspectos do fato estudado. A pesquisa é, portanto, exploratória, no sentido lato do termo, dado que são apresentados também aspectos descritivos e explicativos, visando localizar e fundamentar a exploração do caso com o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o tema (MINAYO, 2002).

Sobre a pesquisa exploratória, Gil (1996) cita que o seu objetivo é o aprimoramento de idéias ou descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilita a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado. Na maioria dos casos, estas pesquisas envolvem: levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulam a compreensão do problema.

Os procedimentos técnicos utilizados, do ponto de vista empírico, especialmente no que diz respeito ao ambiente em que foram coletados os dados e as formas de controle e acompanhamento das variáveis envolvidas, assumem as características de um estudo de caso, o caso dos hospitais de Teresina (PI).

De acordo com Yin (2007), o estudo de caso caracteriza-se como uma pesquisa de natureza empírica que investiga uma determinada situação dentro da realidade em que ela ocorre, apresentando maior foco na compreensão dos fatos que na sua quantificação. Este autor destaca que o estudo de caso é um método potencial quando se deseja entender um fenômeno complexo, pressupõe um maior nível de detalhamento das relações entre os indivíduos e as organizações, bem como dos intercâmbios que se processam com o meio ambiente nos quais estão inseridos, destacando o método como mais adequado ao estudo de eventos contemporâneos, e neste caso, mais poderoso que a análise histórica.

Gil (1996) comenta que a maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é recomendável nas fases iniciais de uma investigação sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulação do problema.

A abordagem exploratória foi aprofundada com um estudo multicase. A utilização de casos múltiplos permite a observação de evidências em diferentes contextos, pela replicação do fenômeno, sem necessariamente se considerar a lógica da amostragem (YIN, 2007).

Yin (2007, p.33) comenta que a pesquisa de estudo de caso “inclui tanto estudos de caso único quanto de casos múltiplos”. Para este autor, estudos de caso único e de casos múltiplos “na realidade, são nada além do que duas variantes dos projetos de estudo de caso”.

Para Yin (2007, p.68),

Os projetos de caso único e de casos múltiplos são variantes dentro da mesma estrutura metodológica – e nenhuma distinção muito ampla é feita entre o assim chamado estudo de caso clássico (isto é, único) e estudos de casos múltiplos. A escolha é considerada uma escolha de projeto de pesquisa, com as duas sendo incluídas no âmbito do método do estudo de caso.

Vale considerar que o método de estudo de casos, por si só, possibilita a apresentação de grande riqueza de detalhes e análise de um amplo número de variáveis e condições dentro da unidade-caso, objeto de estudo.

Nesta pesquisa, o estudo multicase é imprescindível, pois permite identificar diferentes realidades dos hospitais, dando maior abrangência aos resultados. A análise de casos múltiplos é importante porque, além de verificar similaridades ou diferenças entre os casos estudados, permite estabelecer que um estudo de caso seja complementar ao outro, favorecendo uma melhor análise dos dados.

4.2 Fontes de dados

De acordo com Mattar (1999), os dados podem ser primários, sendo aqueles ainda não coletados, de posse dos pesquisados, cujas fontes são pessoas com informações sobre o objeto de pesquisa; e secundários, aqueles já coletados, tabulados e analisados para outros fins.

Em pesquisa realizada junto ao Ministério da Saúde constatou-se que o Estado do Piauí possui 2.467 instituições de saúde, entre públicas, privadas e filantrópicas, sendo hospitais, clínicas, laboratórios e outros, inseridos no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES). Deste total, 543 entidades localizam-se na capital (BRASIL, 2007).

Selecionou-se para este estudo os estabelecimentos de saúde enquadrados no conceito básico de hospital geral, que possuam leitos e instalações apropriadas para a prestação de serviços médicos em regime de internação e, que atuem em diversas especialidades médicas. Teresina possui 32 hospitais cadastrados no CNES, destes, 16 caracterizam-se como hospitais gerais, sendo 07 públicos, 07 privados e 02 filantrópicos.

Os chamados hospitais gerais são estabelecimentos de saúde que operam em várias áreas, destinados a prestar assistência de saúde a quatro especialidades básicas: clínica médica, cirúrgica, obstétrica e pediátrica, independente de contar ou não com profissionais para essas especialidades (ABBAS, 2001).

Neste trabalho, desenvolveu-se uma pesquisa de campo determinada por amostragem intencional, abrangendo todos os hospitais privados e filantrópicos da capital, contemplados no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES), classificados como hospitais gerais, em Teresina (PI). Tal população foi eleita tendo em vista que apenas os hospitais privados e filantrópicos se dispuseram a responder o instrumento de pesquisa, possibilitando o acesso às informações, o que inviabilizou o levantamento de dados nos hospitais públicos. Posteriormente, realizou-se um estudo multicasos em três destes hospitais, considerando-se também a disponibilidade das informações de modo a facilitar a visualização do problema proposto.

Zucchi e Bittar (2002) definem hospital privado ou particular aquele que integra o patrimônio de uma pessoa física ou jurídica de direito privado, não instituída pelo poder público.

Pela regulamentação vigente, são consideradas filantrópicas as entidades portadoras do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), órgão colegiado subordinado ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Várias condições são exigidas para a obtenção deste Certificado. Para os hospitais, destacam-se duas alternativas previstas pelo Decreto 4.327/2002: a oferta e efetiva prestação de 60% ou mais de internações ao SUS; e, no caso do gestor local do SUS declarar impossibilidade de contratação de 60% de internações, a entidade aplicar um percentual da receita bruta em gratuidade, variando entre 20% e 5%, na dependência do efetivo percentual de atendimento ao SUS (BRASIL, 2002).

Por meio da escolha destes hospitais, gerais – privados e filantrópicos, presume-se ser selecionados grandes hospitais com estruturas operacionais complexas, cujas necessidades de organização do sistema de contabilidade de custos sejam indispensáveis.

4.3 Instrumentos e técnicas de coletas de dados

Os instrumentos de obtenção dos dados foram baseados em entrevistas e questionários semi-estruturados auto-preenchíveis, coletados no campo junto aos assessores, gerentes, supervisores, contadores e outros colaboradores dos hospitais pesquisados.

De acordo com Gil (1996), uma entrevista semi-estruturada se desenvolve a partir de uma relação de perguntas. Esta técnica consiste em fazer uma série de perguntas abertas e fechadas a um informante, conforme roteiro preestabelecido, que pode constituir-se de um formulário / questionário que será aplicado da mesma forma a todos os informantes / sujeitos pesquisados.

Vergara (2000) afirma que a pesquisa de campo pode incluir entrevistas, aplicação de questionários, testes e observação participante ou não.

A pesquisa aqui exposta objetiva esclarecer o problema proposto, assim como identificar a acessibilidade que os gestores dos hospitais têm sobre a informação de custos e demonstrar quanto eles fazem uso de tal informação quando da necessidade de tomada de decisão.

Para a construção do referencial teórico, foram realizadas pesquisas bibliográficas, das quais foram retiradas diversas citações procurando demonstrar a importância da utilização de métodos de custeio como ferramenta de informações gerenciais para o processo de gestão das organizações hospitalares. A revisão da literatura foi observada mediante consulta a livros técnicos sobre o assunto bem como artigos indexados disponíveis sobre o tema.

A utilização destas diferentes técnicas é necessária para avaliar se os dados gerados atendem às necessidades de informação da pesquisa.

Os questionários foram aplicados no período de 12 de setembro a 31 de dezembro de 2007 junto aos profissionais envolvidos com a administração financeira dos hospitais, entre contadores e administradores hospitalares.

4.4 Técnicas de análises de dados

Rizzini, Castro e Sator (1999) citam que a análise de resultados de uma pesquisa é um processo sistemático de busca e de organização visando obter maior compreensão dos materiais coletados e de torná-los compreensíveis ao maior número possível de pessoas. De acordo com estes autores, “a análise envolve desde a organização de todo material coletado até a decisão do que vai ser transmitido aos outros e como” (p.32).

Os procedimentos de análise de dados incluem a organização dos dados propriamente dita, o estudo comparativo dos dados, esboço e interpretação dos resultados. A tabulação diz respeito à organização dos dados em tabelas, possibilitando a verificação das relações que eles têm entre si (RIZZINI; CASTRO; SATOR 1999).

Na presente pesquisa as respostas ao questionário foram tabuladas e analisadas com o aplicativo estatístico SPSS versão 10.0 para Windows.

Os resultados estão apresentados em forma de tabelas, divididos de acordo com os blocos temáticos, destacando aspectos que merecem maior atenção segundo o pesquisador.

A análise dos dados foi fundamentada em estatística descritiva, por meio de frequência relativa. Vale ressaltar, contudo, que por se tratar de um estudo de caso, na análise dos resultados, leva-se em consideração que as conclusões refletem um determinado momento, sendo, portanto passíveis de mudanças por meio de novas pesquisas ou afirmações futuras.

5 INVESTIGAÇÃO DO USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES DE TERESINA (PI)

Apresenta-se neste capítulo a análise dos resultados obtidos na pesquisa de campo subdividida em duas etapas distintas:

Na primeira etapa analisaram-se os questionários e entrevistas aplicados em todos os hospitais gerais, filantrópicos e privados, da cidade de Teresina. Os dados coletados encontram-se descritos em tabelas com as respectivas frequências de respostas.

Inicia-se com a caracterização do hospital, descrevendo o início das atividades, setor a que pertence, quantidade de leitos existentes, quantidade de médicos, enfermeiros, pessoal administrativo, outras funções e comando do hospital.

Na seqüência evidenciam-se os sistemas contábeis, enfatizando as fontes de recursos para manutenção do hospital, sistema de contabilidade de custos, método de custeio utilizado, implantação e finalidade do sistema, principais objetivos da implantação, estruturação do atual sistema de custos, departamentos do hospital que participaram na implantação do sistema de custo, motivo para utilizar o atual sistema, vantagens e desvantagens do sistema utilizado, separação entre custos fixos e variáveis, motivos da separação de custos, alocação dos custos indiretos aos serviços, base de rateio, critérios para determinar o custo de cada paciente e apuração do custo paciente-dia.

Em seguida trata-se do uso da contabilidade de custos, destacando-se a fluência das informações de custos para a contabilidade geral, a elaboração de relatórios e sua utilização pela administração, a elaboração de orçamentos, o estabelecimento de preços dos serviços prestados, os serviços prestados por terceiros, tratamentos de atividades repetitivas, utilização do sistema ABC e suas vantagens.

Na segunda etapa do trabalho realizou-se o estudo em três instituições hospitalares anteriormente pesquisadas, resultando em um estudo multicaseos com o objetivo de melhor visualizar o problema proposto na pesquisa.

5.1 RESULTADOS OBTIDOS – PESQUISA DE CAMPO

Nesta fase do estudo, coletou-se dados referentes à data de início das atividades, tipo de unidade hospitalar, setor a que pertence, ordenamento jurídico, quantidade de leitos, quantidade de empregados e constituição da administração com o objetivo de caracterizar os hospitais pesquisados.

Constatou-se que a maioria dos estabelecimentos de saúde selecionados para o estudo tem mais de 25 anos de funcionamento, quatro iniciaram suas atividades há mais de 40 anos. Observa-se que todos os hospitais da pesquisa (100%) são classificados como hospitais gerais, ou seja, atuam em quatro especialidades básicas: clínica médica, clínica cirúrgica, obstétrica e pediátrica. Dos hospitais gerais registrados no CNES, em Teresina (PI), 7 são privados e 2 são filantrópicos.

A tabela 01 mostra que 55,6% das instituições pesquisadas possuíam até 100 leitos, excluídos os especiais (UTIs). Nestes hospitais a média de leitos existentes e ativos é 71,2. O número para todos os estabelecimentos com internação no País é de 62,1 crescendo para 65,7 quando considerados apenas os hospitais privados (PORTELA et al., 2004).

A quantidade de médicos variou entre 27 e 150 profissionais, com média de 68 médicos por hospital. Quando se observa a relação de enfermeiros, por hospital, verifica-se que há uma variação deste número – entre 6 e 65 profissionais – cuja média é de 30 enfermeiros por unidade de saúde. No que diz respeito à quantidade de funcionários do setor administrativo, a tabela mostra que os hospitais têm em média 98 profissionais.

Quando considerado o número de funcionários que ocupam outras funções, pode-se perceber uma média de 276 empregados por hospital. A maioria das entidades pesquisadas trabalha com uma administração profissionalizada.

Zucchi e Bittar (2002) consideram que a gerência da produtividade dos funcionários terá um impacto importante na contenção dos custos. Estes mesmos autores, citando um trabalho de Trigo e Roncada (1998) mostram que os padrões de dimensionamento de pessoal para um hospital geral necessitam de uma relação de 2,5 a 4,0 empregados por leito.

Para Vassalo (1997), no Brasil, os hospitais estão entre os setores mais atrasados quando se fala em administração. Na década de 90, somente 1% dos hospitais brasileiros possuía administração profissional, que contava com administrador hospitalar graduado.

De acordo com Oliveira (1998), a maioria dos hospitais do país conta com uma direção administrativo-financeira ocupada, em geral, por médicos que não possuem preparo técnico para administrar uma empresa de tamanha complexidade administrativa.

Quando consideradas as fontes de recursos para manutenção do hospital, 55,6% das entidades pesquisadas se mantêm apenas com a remuneração pelos serviços prestados.

Tabela 1. Caracterização dos hospitais

| A. Início das atividades do hospital | | |
|---|------------|------|
| Data | Frequência | % |
| 12.11.1953 | 1 | 11,1 |
| 09.08.1966 | 1 | 11,1 |
| 31.03.1967 | 1 | 11,1 |
| 17.09.1973 | 1 | 11,1 |
| 23.11.1984 | 1 | 11,1 |
| 01.01.1985 | 1 | 11,1 |
| 13.12.1990 | 1 | 11,1 |
| 25.11.1993 | 1 | 11,1 |
| 02.04.1997 | 1 | 11,2 |
| B. Setor a que o hospital pertence | | |
| Privado | 7 | 77,8 |
| Filantrópico | 2 | 22,2 |
| C. Quantidade de leitos existentes | | |
| Até 100 | 5 | 55,6 |
| De 101 a 200 | 1 | 11,1 |
| De 301 a 400 | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 2 | 22,2 |

D. Quantidade de médicos no hospital

| | | |
|---------------|---|------|
| 100 médicos | 1 | 11,1 |
| 65 médicos | 1 | 11,1 |
| 27 médicos | 1 | 11,1 |
| 29 médicos | 1 | 11,1 |
| 39 médicos | 1 | 11,1 |
| 150 médicos | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 3 | 33,4 |

E. Quantidade de enfermeiros no hospital

| | | |
|----------------|---|------|
| 6 enfermeiros | 1 | 11,1 |
| 8 enfermeiros | 1 | 11,1 |
| 12 enfermeiros | 1 | 11,1 |
| 27 enfermeiros | 1 | 11,1 |
| 60 enfermeiros | 1 | 11,1 |
| 65 enfermeiros | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 3 | 33,4 |

F. Quantidade de empregados administrativos

| | | |
|----------------|---|------|
| 28 empregados | 1 | 11,1 |
| 40 empregados | 1 | 11,1 |
| 25 empregados | 1 | 11,1 |
| 101 empregados | 1 | 11,1 |
| 142 empregados | 1 | 11,1 |
| 252 empregados | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 3 | 33,4 |

G. Quantidade de empregados em outras funções no hospital

| | | |
|-----------------|---|------|
| 51 empregados | 1 | 11,1 |
| 75 empregados | 1 | 11,1 |
| 85 empregados | 1 | 11,1 |
| 150 empregados | 1 | 11,1 |
| 1017 empregados | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 4 | 44,5 |

H. Comando do hospital

| | | |
|---------------------------------|---|------|
| Administração profissionalizada | 5 | 55,6 |
| Próprios médicos | 2 | 22,2 |
| Proprietário (s) | 1 | 11,1 |
| Proprietários e médicos | 1 | 11,1 |

I. Fontes de Recurso para manutenção do hospital

| | | |
|---|---|------|
| Apenas remuneração pelos serviços prestados | 5 | 55,6 |
| Remuneração dos serviços prestados, de subvenções e contribuições | 3 | 33,3 |
| Não informado | 1 | 11,1 |

Fonte: Pesquisa Direta. Teresina (PI), 2007.

A segunda fase da pesquisa encontra-se evidenciada na tabela 2. Buscou-se informações sobre o sistema de contabilidade de custos das instituições estudadas destacando-se o sistema de custos implantado, sua finalidade, estabelecimento, dificuldades surgidas quando de sua estruturação, vantagens, desvantagens, critérios utilizados na apropriação de custos indiretos e forma de apuração do custo paciente-dia.

O sistema de contabilidade de custos da maioria dos hospitais da amostra analisada é por Centros de Custos (55,6%) e o método de custeio utilizado é por absorção (66,6%).

Os hospitais que relataram possuir sistemas de custos implantado informaram que já desenvolviam estas atividades há mais de cinco anos. Aproximadamente em 33% dos hospitais privados e filantrópicos da capital não existe sistema de custos formalmente estabelecido.

Dos hospitais da amostra, apenas um (11,1%) utilizou outro sistema de custos, um tipo de software chamado SCDATA. 88,9% das entidades pesquisadas nunca fizeram uso de outro sistema de custos.

O sistema de custo implantado foi criado com a finalidade de controlar as operações para 44,4% dos hospitais; por exigência de órgãos externos e necessidade da administração quanto à tomada de decisões para aproximadamente 22% das entidades pesquisadas. Tinha também como objetivo auxiliar o controle e as tomadas de decisões; gerenciamento quanto

às estratégias; determinar os custos dos departamentos; fornecer informações para determinar preços; facilitar a avaliação dos resultados e maior controle dos gastos.

A tabela 2 mostra que o sistema de custos implantados nas unidades de saúde foi estruturado por consultoria externa (44,4%) com participação do setor de contabilidade para a maioria das entidades pesquisadas. Os outros departamentos citados por 22% das entidades, como participativos do processo foram: Controladoria, Departamento de Custos, CPD e Administração geral.

O principal motivo relatado pelos entrevistados para utilização do atual sistema de custos foi o conhecimento do uso de sistemas similares em outros hospitais (55,5%); assim como o referido modelo ser recomendado pela literatura (11,1%).

Como vantagem do sistema utilizado pelos hospitais considerou-se o controle total dos custos; o levantamento dos custos por departamento em tempo real, assim como a possibilidade de elaboração de relatórios para subsidiar os rateios; maior controle de custos e despesas; manutenção de informações gerenciais relativamente fidedignas por meio do rateio.

As desvantagens descritas pelos entrevistados, no que diz respeito ao sistema utilizado, apontam para a necessidade de revisão constante na metodologia de apuração dos custos atuais e utilização de rateio para a distribuição dos custos indiretos, entre outros.

A separação entre custos fixos, que independem do nível de produção da empresa em determinado período de tempo, e variáveis que, por relacionarem-se com a quantidade produzida, crescem à medida que aumenta a produção, não foi observada na maioria dos hospitais. Entre os motivos descritos para a separação de custos, destaca-se a mensuração do preço final do serviço, assim como o norteamto da fixação de preços.

Verificou-se ainda que 66,6% dos hospitais da amostra não realizam separação entre os custos diretos, onde a matéria-prima utilizada no produto é facilmente identificada, e indiretos cujos custos são identificados somente através de alocações e rateios. 33,4% dos hospitais informaram realizar a alocação dos custos indiretos através de rateio com base no faturamento, o que provoca distorções no custeio dos serviços prestados pela entidade.

Entre os critérios utilizados para determinar o custo de cada paciente tem maior destaque a alocação de custos incorridos nas folhas de cada paciente (66,7% das entidades

pesquisadas) cuja apuração de tais custos dá-se principalmente por meio da soma da quantidade de pacientes internados de um determinado período dividido pelo número de dias; através da ficha de cadastro; baseado no consumo individual de cada paciente segundo informações de gastos nas respectivas folhas individuais; fracionado, por meio da hotelaria, taxas, honorários médicos, exames e medicamentos, entre outros.

Tabela 2. Sistemas Contábeis

| | | |
|---|---|------|
| A. Sistema de contabilidade de custos | | |
| Sistema por Ordem | 2 | 22,2 |
| Sistema por Centros de Custos | 5 | 55,6 |
| Não respondeu | 2 | 22,2 |
| B. Método de custeio utilizado | | |
| Custeio por Absorção | 6 | 66,6 |
| Não respondeu | 3 | 33,4 |
| C. Implantação do atual sistema de custos | | |
| Em fase de estudo e implantação | 3 | 33,4 |
| Em 2000 | 1 | 11,1 |
| Em 2001 | 1 | 11,1 |
| Em 2002 | 1 | 11,1 |
| Não existe sistema de custos implantado | 3 | 33,3 |
| D. Finalidade do sistema de custos | | |
| Necessidade da administração quanto ao controle das operações | 4 | 44,4 |
| Exigências de órgãos externos | 1 | 11,1 |
| Necessidade da administração quanto à tomada de decisões | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 3 | 33,4 |
| E. Principais objetivos da implantação do sistema de custos | | |
| Ainda não implantou | 1 | 11,1 |
| Auxiliar o controle e as tomadas de decisões | 1 | 11,1 |
| Controle interno. Gerenciamento quanto às estratégias | 1 | 11,1 |
| Determinar os custos dos departamentos. Fornecer informações para determinar preços. Facilitar a avaliação dos resultados | 1 | 11,1 |
| Maior controle dos gastos | 1 | 11,1 |
| Maximização do lucro | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 3 | 33,4 |

| F. Estruturação do atual sistema de custos | | |
|---|---|------|
| Consultoria externa | 4 | 44,4 |
| Outro departamento do hospital | 2 | 22,2 |
| Não respondeu/Não se aplica | 3 | 33,4 |
| G. Departamentos do hospital que participaram da implantação do sistema de custo | | |
| Departamento de contabilidade | 4 | 44,4 |
| Outros | 2 | 22,2 |
| Não respondeu | 3 | 33,4 |
| H. Motivo para utilizar o atual sistema de custos | | |
| Sistema usado em outros hospitais | 5 | 55,5 |
| Modelo recomendado pela literatura | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 3 | 33,4 |
| I. Vantagens do Sistema Utilizado | | |
| Controle total dos custos | 1 | 11,1 |
| Em fase de implantação/aprovação | 1 | 11,1 |
| Levantamento dos custos dos depts. em tempo real. Relatórios com custo efetivo dos procedimentos. Relatórios para subsidiar rateios | 1 | 11,1 |
| Maior controle de custos e despesas | 1 | 11,1 |
| Manter as informações gerenciais relativamente fidedignas por meio do rateio | 1 | 11,1 |
| Sistema em fase de implantação/estudo | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 3 | 33,4 |
| J. Desvantagens do Sistema Utilizado | | |
| A metodologia de apuração dos custos atuais necessita de revisão | 1 | 11,1 |
| Cumprimento rigoroso sem possibilidade de trabalhar com exceções | 1 | 11,1 |
| Em fase de implantação/aprovação | 1 | 11,1 |
| Aplicação / Utilização por parte dos funcionários | 1 | 11,1 |
| Sistema em fase de implantação/estudo | 1 | 11,1 |
| Utilização de rateio para a distribuição dos custos indiretos | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 3 | 33,4 |

| L. Separação entre custos fixos e variáveis | | |
|--|---|------|
| Não | 4 | 44,4 |
| Sim | 3 | 33,4 |
| Não respondeu | 2 | 22,2 |
| M. Motivos da separação de custos | | |
| Mensurar o preço final do serviço (atrelado ao faturamento) | 1 | 11,1 |
| Nortear para a fixação dos preços | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 7 | 77,8 |
| N. Alocação dos custos indiretos aos serviços | | |
| Rateio | 3 | 33,4 |
| Não respondeu | 6 | 66,6 |
| O. Base de rateio | | |
| Faturamento | 3 | 33,4 |
| Não existe separação de custos diretos e indiretos | 6 | 66,6 |
| P. Critérios para determinar o custo de cada paciente | | |
| Alocação de custos incorridos nas folhas de cada paciente | 6 | 66,7 |
| Número de pacientes/dia | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 2 | 22,2 |
| Q. Apuração do custo paciente-dia | | |
| A soma da quantidade de pacientes internados de um determinado período dividido pelo número de dias do período | 1 | 11,1 |
| Através da ficha de cadastro | 1 | 11,1 |
| Baseado no consumo individual de cada paciente, segundo informações de gastos nas respectivas folhas individuais | 1 | 11,1 |
| Fracionado: hotelaria, taxas, honorários médicos, exames, medicamentos, por meio de tabela. | 1 | 11,1 |
| Não é apurado | 1 | 11,1 |
| O hospital não apura o custo paciente/dia | 1 | 11,1 |
| Por tabela, sendo fixados os valores | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 2 | 11,1 |

Fonte: Pesquisa Direta. Teresina (PI), 2007.

A tabela 3 mostra o uso da contabilidade de custos pelas entidades hospitalares pesquisadas. Procurou-se nesta fase do trabalho, se obter informações sobre os tipos de relatórios elaborados e seus usuários, os procedimentos utilizados para controle e redução de custos e a utilização das informações geradas por este sistema no processo decisório.

Também nesta fase buscou-se saber o grau de compreensão dos gestores em relação à metodologia de determinação de custos baseada nas atividades que compõem os procedimentos médicos enfatizando-se principalmente a existência de distorções no custeio dos produtos/serviços, a presença de atividades que não agregam valor aos produtos/serviços e as vantagens que o Sistema ABC pode trazer à organização hospitalar.

Oliveira (1998) afirma ainda que os custos dos hospitais brasileiros são muito mal elaborados, aliás, poucos se preocupam com os custos. A grande maioria vive de aumentar sua tabela de preços, independentemente da análise real do seu custo hospitalar. Hoje se conhece o preço, mas não os custos. A maioria dos hospitais brasileiros cobra cada medicamento, cada material utilizado por profissionais da saúde, cada curativo realizado, por desconhecer seus custos. Sem comprovar a realidade é inaceitável que a empresa hospitalar repasse os custos aos clientes.

Nesta pesquisa verifica-se que as informações geradas pelo sistema de custos fluem para a contabilidade geral por meio de cada setor do hospital em forma de planilhas de prestação de contas que são enviadas à contabilidade; na contabilização dos custos para apuração do resultado do exercício; por solicitação aos diversos setores através de balancetes trimestrais, semestrais e anuais encaminhados para a contabilidade; diluídos, voltados para a área gerencial.

Os relatórios de custos são elaborados baseados na apropriação e alocação de custos a fim de fornecer informações precisas para a diretoria e servir de parâmetro para tomada de decisões; por meio de despesas, folhas de pagamento, receita mensal, informação para a diretoria; por folhas de rateio, custos dos procedimentos, transferências de custos, que servem para abalizar a política da empresa; os relatórios são elaborados de acordo com a demanda, com o objetivo de estabelecer preços.

A periodicidade de elaboração dos relatórios para a maioria dos hospitais é mensal (55,5%), para outros, depende da demanda (11,1%). 33,4% não responderam a esta questão.

Quando verificados quais os setores do hospital que recebem os relatórios de custos, observou-se que as entidades pesquisadas, em igualdade de percentual (11,1%) enviam para a administração e diretoria; CPD, pessoal, limpeza, centro cirúrgico, lavanderia, postos de enfermagem; a cada setor, de acordo com o assunto específico; diretoria financeira; diretoria interna, financeiro, administração e controladoria.

A maioria dos relatórios enviados são analisados pela administração (66,6%), que considera a evolução dos custos (33,3%) e o exame dos custos totais (22,3%). A elaboração de orçamentos tem como propósito o controle para as tomadas de decisão; melhor controle de gastos; planejamento de estratégias; redução de custos por meio da otimização na aplicação dos recursos e melhoria dos seus processos. Na maioria dos hospitais não existe um sistema orçamentário formal.

Quando analisadas as diferenças entre os resultados reais e os objetivos orçamentários e as incorrências de maior ou menor custo em comparação com os custos previamente orçados, assim como a adoção do sistema de custo-padrão os resultados mostram que estes itens não são levados em consideração na maioria dos hospitais.

A maioria dos estabelecimentos de saúde selecionados (55,6%) define seus preços de acordo com as tabelas de pagamento de serviços e procedimentos médicos. Apenas um hospital informou realizar pesquisa de mercado para fixar preços. Dos hospitais que estabelecem o preço dos serviços a partir dos custos hospitalares, alguns tomam como base a média dos custos incorridos, uma análise anual e o próprio custo.

O sistema de custos é usado para a tomada de decisões para 44,4% dos hospitais, que avalia o relatório e seu desempenho, otimiza a aplicação dos recursos da empresa; define o preço dos serviços; investe e determina a política de preços.

São estudadas as diferenças entre os resultados reais do período corrente e os resultados reais de um período anterior por todos os hospitais que responderam à pesquisa. Todos analisam as variações de receita.

Os hospitais optaram pela terceirização com o objetivo de reduzir custos e encargos trabalhistas, especialmente no setor de contabilidade; médicos e mão-de-obra. 55,6% das entidades pesquisadas têm conhecimento de atividades que não agregam valor à empresa tais como, as atividades repetitivas e o uso ineficiente dos recursos.

A maioria dos hospitais pesquisados destaca a redução das atividades que não agregam valor, apontando dificuldades em contornar tal situação, necessidade de manutenção para dar suporte a outras atividades rentáveis e supervisão e acompanhamento para reduzir o retrabalho.

A tabela 03 mostra também que não existe um amplo sistema de informações sobre as atividades hospitalares que colete e organize os dados relativos à produção de serviços da unidade.

A maioria dos entrevistados da pesquisa conhece ou já ouviu falar sobre o Sistema Baseado em Atividades (ABC). Referem-se principalmente aos benefícios deste sistema, destacando sua utilização como ferramenta de eliminação de desperdícios, melhoria do controle de qualidade o que, por sua vez, pode ser visto como instrumento de gestão, considerando que este pode tornar o cálculo dos custos dos produtos mais próximo do real, superando a inadequação causada pela atribuição dos custos fixos aos produtos, de acordo com bases de rateio, um dos grandes problemas dos sistemas tradicionais.

Dos entrevistados, 55,5% acreditam que o custeio baseado em atividades pode ser útil para os gestores da organização pesquisada. A maioria cita que este tipo de custeio ameniza as distorções provocadas por uso do rateio arbitrário dos custos indiretos; ajuda na análise das atividades e conhecimento do seu custo; possibilita um controle maior sobre os custos e decisões com menor margem de erro, entre outras vantagens.

Tabela 3. Uso da Contabilidade de Custos

| A. Como as informações geradas pelo sistema de custos fluem para a contabilidade geral | | |
|--|------------|------|
| Forma | Frequência | % |
| Ainda não existem informações geradas por um sistema de custos, pois ainda está em fase de implantação e estudo; | 1 | 11,1 |
| As informações de custo são geradas por cada setor do hospital em forma de planilhas de prestação de contas que são enviadas à contabilidade | 1 | 11,1 |
| Contabilização dos custos para apuração do resultado do exercício | 1 | 11,1 |
| Não existe sistema formal de custos implantado. As informações sobre entradas e saídas de recursos vão para a contabilidade geral | 1 | 11,1 |
| O sistema não é integrado | 1 | 11,1 |
| Os setores solicitam através de balancetes trimestrais, semestrais e anuais que serão encaminhados para a contabilidade | 1 | 11,1 |
| Vêm diluídas, voltadas para a área gerencial | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 2 | 11,1 |
| B. Como os Tipos/Objetivos de relatórios de custos são elaborados | | |
| Apropriação e alocação de custos. Passar informações precisas para a diretoria e servir de parâmetro para tomada de decisões | 1 | 11,1 |
| Despesas, folhas de pagamento, receita mensal, informação para diretoria | 1 | 11,1 |
| Em fase de estudo/adequação ao objetivo de obter a real situação | 1 | 11,1 |
| Folhas de rateio, custos dos procedimentos, transferências de custos. Servem para abalizar a política de preços e determinar resultados | 1 | 11,1 |
| Gerenciais: Controle e tomada de decisões | 1 | 11,1 |
| Não existem relatórios gerados pela contabilidade de custos. Os relatórios gerados dizem respeito ao paciente. O controle é feito através do acompanhamento do paciente, uma espécie de prontuário | 1 | 11,1 |
| Não são elaborados relatórios de custos | 1 | 11,1 |
| Relatórios de acordo com a demanda, com o objetivo de estabelecer preços. | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 1 | 11,1 |

C. Periodicidade da elaboração de relatórios de custos

| | | |
|--------------------|---|------|
| Mensal | 5 | 55,5 |
| Depende da demanda | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 3 | 33,4 |

D. Setores do hospital que recebem os relatórios de custos

| | | |
|--|---|------|
| Administração | 1 | 11,1 |
| Administração e diretoria | 1 | 11,1 |
| Todos os Departamentos: CPD, pessoal, limpeza, centro cirúrgico, lavanderia, postos de enfermagem. | 1 | 11,1 |
| Cada setor, de acordo com o assunto específico | 1 | 11,1 |
| Diretoria financeira | 1 | 11,1 |
| Diretoria interna, financeira, administração, controladoria | 1 | 11,1 |
| Não existem relatórios de custos | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 2 | 22,3 |

E. Análise dos custos pela administração

| | | |
|---------------|---|------|
| Sim | 6 | 66,6 |
| Não respondeu | 3 | 33,4 |

F. Tipo de análise

| | | |
|--------------------------------|---|------|
| Análise da evolução dos custos | 3 | 33,3 |
| Análise dos custos totais | 2 | 22,3 |
| Todos os tipos citados | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 3 | 33,3 |

G. Propósitos de elaboração de orçamentos

| | | |
|---|---|------|
| Ter-se o controle para as tomadas de decisão | 1 | 11,1 |
| Não são elaborados | 5 | 55,6 |
| Para um melhor controle de gastos | 1 | 11,1 |
| Planejar estratégias | 1 | 11,1 |
| Reduzir custos por meio da otimização na aplicação dos recursos e melhoria dos seus processos | 1 | 11,1 |

| H. Estabelecimento do preço dos serviços hospitalares prestados | | |
|--|---|------|
| Não. É feita através de pesquisas de mercado | 1 | 11,1 |
| Não. O preço dos serviços é fixado de acordo com as tabelas de pagamento de serviços médicos | 5 | 55,6 |
| Sim. Com base na média dos custos incorridos | 1 | 11,1 |
| Sim. É feita uma análise anual | 1 | 11,1 |
| Sim. Próprio custo | 1 | 11,1 |
| I. Forma de utilização do sistema de custos | | |
| Avaliação do relatório e seu desempenho, otimizando a aplicação dos recursos da empresa | 1 | 11,1 |
| Definição do preço dos serviços | 1 | 11,1 |
| Investimentos (adquirir novos equipamentos) | 1 | 11,1 |
| Determinação da política de preços | 1 | 11,1 |
| Não informou | 5 | 55,6 |
| J. Prestação de serviços por terceiros | | |
| Contabilidade. O principal motivo da terceirização foi a redução do custo com mão-de-obra especializada; | 1 | 11,1 |
| Médicos e mão-de-obra. A intenção é melhor servir o quadro de profissionais, por causa dos custos; | 1 | 11,1 |
| Aqueles que exigem qualificação específica, como por exemplo, os profissionais da área de segurança, arquivamento, laboratório de análises e serviços médicos; | 1 | 11,1 |
| Serviços de cardiologia, dermatologia, urologia, exames. Todos em função da redução de custos | 1 | 11,1 |
| O corpo clínico e manutenção de equipamentos. Para evitar encargos sociais. | 1 | 11,1 |
| Médicos, enfermeiros, contabilidade. Para redução da tributação. | 1 | 11,1 |
| Serviços de limpeza e manutenção de aparelhos. Optou-se para diminuir os encargos | 1 | 11,1 |
| Serviços de segurança, limpeza, serviços médicos e laboratoriais. Optou-se para diminuir despesas com encargos trabalhistas | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 1 | 11,2 |

| L. Tratamento das atividades | | |
|---|---|------|
| Com redução | 1 | 11,1 |
| Difícil de contornar | 1 | 11,1 |
| Para manter outras atividades que dão retorno para o hospital | 1 | 11,1 |
| Supervisão e acompanhamento para reduzir ao máximo o retrabalho | 1 | 11,1 |
| Mal necessário | 1 | 11,1 |
| Não informou | 4 | 44,5 |
| M. Especificação das vantagens do sistema | | |
| Amenizar as distorções provocadas por uso do rateio arbitrário dos custos indiretos | 1 | 11,1 |
| Análise das atividades e conhecimento do seu custo | 1 | 11,1 |
| Controle sobre os custos e decisões com menor margem de erro | 1 | 11,1 |
| Proporcionar maior controle de custos | 1 | 11,1 |
| Rigidez no controle de custos | 1 | 11,1 |
| Não respondeu | 4 | 44,5 |

Fonte: Pesquisa Direta. Teresina (PI), 2007.

5.2 ESTUDO MULTICASOS

5.2.1 Características Gerais

O hospital “A” foi inaugurado no dia 17 de setembro de 1973. É uma sociedade jurídica organizada sob a forma de quotas limitadas. A administração é executada pelos próprios donos do hospital.

Possui um ambulatório composto por várias especialidades, tem uma média de mais de 12.000 atendimentos por mês. A remuneração se dá pela prestação de serviços particulares e atendimento de convênios, entre os quais o sistema único de saúde (SUS). Seu quadro funcional inclui aproximadamente 100 médicos, 12 enfermeiros, 101 profissionais da área administrativa e 85 funcionários da área de enfermagem, limpeza, segurança e transporte. Conta com 89 leitos ativos, não incluídos os leitos de UTI.

O hospital “B” iniciou suas atividades em 12 de novembro de 1953. Sendo filantrópica, trata-se de uma instituição sem fins lucrativos, cujas fontes de recursos para a sua manutenção são provenientes de subvenções e contribuições do Sistema Único de

Saúde (60%), de outros convênios e da remuneração de serviços prestados, visto que também atende a uma parcela de pacientes particulares.

Possui um quadro de mais de 1.200 funcionários, distribuídos entre 150 médicos, 65 enfermeiros, 142 profissionais da área administrativa e 843 funcionários de enfermagem, limpeza, segurança, transporte, e outros. Conta com 308 (trezentos e oito) leitos em funcionamento. Os cargos de gerência são ocupados por uma administração profissional.

O hospital “C” foi inaugurado em agosto de 1966. É do tipo privado, portanto tem fins lucrativos, é remunerado através da prestação de serviços particulares e convênios, incluindo-se o Sistema Único de Saúde. É comandado por uma administração profissionalizada. O número de leitos é em torno de 109 ativos e em seu quadro constam aproximadamente 500 empregados, incluindo médicos (65), enfermeiros (27), pessoal do setor administrativo (252) e outros.

5.2.2 Sistema Contábil

O atual sistema de custos vigente no hospital “A” encontra-se organizado por centro de custos, com utilização do princípio do custeio por absorção. Foi implantado no ano 2000, e desde a data de início das atividades até este período não existiu nenhum outro sistema de custos na entidade. Na escolha do sistema de custos a ser adotado, o hospital considerou a experiência de outras organizações de saúde.

A implantação do sistema de custos nesta instituição teve como objetivo atender às necessidades da administração quanto ao controle das operações e quanto à tomada de decisões. Para a estruturação do sistema de custos, recorreu-se a uma consultoria externa, participando de sua implantação apenas o departamento de contabilidade. Não houve nenhuma reação desfavorável à implantação do sistema de custos, tanto por parte dos médicos e enfermeiros que auxiliaram no fornecimento de dados, quanto do pessoal da contabilidade e também da administração superior.

De acordo com o contador entrevistado, a aplicabilidade do sistema de custos está produzindo os resultados esperados, fornecendo informações gerenciais mais confiáveis. O contador que já desenvolve suas atividades no hospital desde a implantação do referido

sistema contábil, cita como desvantagem a necessidade de revisão constante da metodologia de apuração de custos.

O sistema contábil do hospital “B” é por centros de custos, em fase de implantação, para atender à administração quanto ao controle das operações, tomada de decisão e fixação de preços, objetivando um maior controle dos gastos efetuados no hospital. O método de custeio utilizado é o de absorção.

O sistema de contabilidade de custos – Sistema por Centros de Custos – está em fase de implantação no hospital “C” e não houve nenhum outro tipo de sistema de apuração de custos no hospital. No momento a instituição adota o método de custeio por absorção.

Segundo o entrevistado, o atual sistema de custos neste hospital está sendo estruturado por uma consultoria externa com a finalidade de fornecer informações para determinação de preços e facilitar a avaliação dos resultados. Além do departamento de contabilidade, também o de informática está participando da implantação do sistema. O hospital optou por este sistema porque é usado também em outros hospitais do País.

Não está sendo desenvolvido nenhum tipo de programa de treinamento e, aparentemente, a reação do pessoal, em geral, foi favorável. O entrevistado não respondeu se o sistema está atendendo aos objetivos para os quais foi implantado, já que o mesmo ainda está em fase de implantação, e ainda não se conhecem os resultados.

Constatou-se, portanto, que o sistema de contabilidade de custos adotado pelos hospitais é por centros de custos com utilização do princípio de custeio por absorção. Destes, apenas um hospital possui um centro de custos formalmente estruturado. Os demais estão em fase de implantação.

5.2.3 Critérios e Procedimentos da Contabilidade de Custos

O sistema de custos utilizado pelo hospital “A” separa os custos fixos e variáveis, considerando como fixos aqueles que, com a estrutura constante, não variam com a quantidade produzida, como, por exemplo, as despesas com água, luz e telefone. Variáveis são os que, no período considerado, apresentam uma variação diretamente proporcional à quantidade produzida, como, por exemplo, os filmes radiológicos e o número de exames realizados no serviço de radiologia.

Em relação aos custos diretos e indiretos, o entrevistado diz que neste hospital também há a separação pelos quais os centros de custos finais agregam os custos diretos e indiretos das áreas bases e meios. A alocação de custos indiretos se dá através de critérios fixados por meio do faturamento mensal. Afirmou o entrevistado que ocorrem distorções no custeio dos produtos/serviços devido aos rateios.

O custo apurado por paciente-dia se dá por meio da soma da quantidade de pacientes internados de um determinado período dividido pelo número de dias de internação. As informações geradas pelo sistema de custos fluem para a apuração do resultado do exercício do período analisado, na contabilidade geral.

O hospital “B” ainda está sendo estruturado em centros de responsabilidade, organizados em centros de custos e despesas. Como isto está em fase de implantação, aos chefes dos centros não são atribuídas responsabilidades pela incorrência dos custos. No processo de implantação do sistema de custos estão participando o departamento de contabilidade e a administração do hospital.

No hospital “C”, o entrevistado relata que, embora o sistema esteja em fase de implantação, a organização preocupa-se em diferenciar os custos diretos dos indiretos. Para os custos indiretos, a base de rateio é variável, dependendo do tipo de custo que se quer apurar. Os custos de cada paciente são calculados considerando-se os custos incorridos nas fichas de acompanhamento dos mesmos.

Investigando os critérios e procedimentos utilizados pela contabilidade de custos, verificou-se que tanto o hospital “A” quanto o hospital “C” realizam a separação dos custos diretos e indiretos, porém com base de rateios diferentes. No primeiro, o rateio é baseado no faturamento mensal. No segundo, as bases utilizadas dependem do tipo de custo a ser apurado.

5.2.4 Relatórios da Contabilidade de Custos

O hospital “A” elabora relatórios de apropriação e alocação de custos, onde são descritos os elementos de custos, a quantidade, o valor unitário e o valor total. Este relatório é elaborado mensalmente e emitido a todos os setores do hospital. A diretoria geral e administrativa realiza uma análise da evolução dos custos com base neste relatório.

No hospital “B”, os relatórios de custos são basicamente os mapas de resumo de custos. Para o entrevistado, a implantação do sistema de custos será de extrema importância para a administração da entidade, principalmente em relação aos relatórios que terão como objetivos: a) fornecer dados para a administração da composição dos custos por centros de custos; b) fornecer subsídios para controlar custos e obter a variação dos custos em relação aos anteriores; c) suprir a administração de dados quanto à fixação de preços e modernização. O hospital prevê elaboração de relatórios mensais que deverão ser dirigidos ao gerente financeiro, administrador geral, auditoria e controladoria.

Como o sistema de Contabilidade de Custos está em fase de implantação no hospital “C”, os relatórios ainda não foram gerados. O hospital deseja que os mesmos tenham periodicidade mensal e sejam encaminhados à diretoria financeira. Atualmente são elaborados de forma precária, mapas e planilhas com informações sobre critérios de rateios e custo de procedimentos médicos.

5.2.5 Controle de Custos

O hospital “A” possui um sistema orçamentário formal, mas, segundo o entrevistado, atualmente está sem utilidade. O sistema de custo padrão é adotado no hospital para fins de avaliação de desempenho e eficácia operacional. Assim, fazem-se comparações entre os custos reais e o padrão, o que permite exercer certo controle dos custos incorridos.

O hospital “B” não possui um sistema orçamentário formal. O orçamento é baseado no gasto anual do hospital, por área (alimentação, farmácia, almoxarifado e serviços em geral), cuja administração faz uma projeção dos gastos para o ano seguinte.

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

Destaca-se, portanto, que nos hospitais onde foi realizado o estudo multicase o controle de custos baseia-se em instrumentos informais, já que não possuem um sistema orçamentário formalmente estruturado.

5.2.6 Custos para Decisões

No processo decisório do hospital “A”, a administração considera as diferenças entre os resultados reais do período corrente e os resultados reais de um período anterior, bem como analisa as variações de receita.

Os preços dos serviços são estabelecidos a partir dos custos hospitalares levantados para cada modalidade com base em uma análise de custos anual. Porém observou-se que, na realidade, o hospital considera as tabelas de pagamento de serviços médicos adotadas pelos convênios existentes (CBHPM).

No hospital “B”, a remuneração dos serviços prestados a pacientes segurados do SUS, é fixada pelo próprio sistema único de saúde, ou seja, o hospital não tem poder de decisão e sua administração não utiliza os componentes de custos para discussão dos valores fixados. Já os preços dos serviços prestados a pacientes particulares e de convênios são estabelecidos e fixados por tabelas de serviços médicos.

O sistema de custos não é utilizado como base para decisões administrativas no hospital “C”, por estar em fase de implantação.

O profissional que respondeu a pesquisa não soube informar quais os critérios de fixação dos preços dos serviços particulares. Os atendimentos efetuados através de convênios baseiam-se nas tabelas do CBHPM.

A remuneração dos serviços prestados pelo SUS baseia-se nas autorizações de internação hospitalar (AIH's), fixadas pelo próprio Sistema Único de Saúde. A AIH é um sistema adotado desde 1984, para pagamento de cada enfermidade através de um valor médio calculado por procedimento médico.

O hospital “C” efetuou investimentos elevados em estrutura física e na aquisição de máquinas e equipamentos de alta tecnologia, com a finalidade de oferecer serviços de qualidade, diagnósticos precisos, e obtenção da cura do paciente o mais rápido possível. Assim, o hospital consegue gerar recursos e dinamizar seu fluxo financeiro.

5.2.7 Avaliação do Sistema Utilizado

Afirmou o entrevistado que, no hospital “A”, ocorrem distorções no custeio dos serviços provocados pelo rateio dos custos indiretos e que ainda não possui um sistema de informações de custos adequado e útil. Mencionou a presença constante de atividades que não agregam valor como atividades repetitivas e uso ineficiente de recursos, o que acarreta um aumento no custo dos serviços. Pode-se dizer que os resultados apurados não mostram a real situação da organização.

Relata o entrevistado que o sistema ABC é do seu conhecimento e que este poderia ajudar muito o hospital, trazendo, inclusive, uma diminuição dos custos. Cita como principais vantagens o fato de amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio arbitrário dos custos indiretos, concordando que um melhor controle de custos e melhor tomada de decisão estão entre os benefícios experimentados por aqueles que adotam o ABC, sendo esta ferramenta valiosa para a identificação de forma clara do agente causador dos custos para imputar o valor dos serviços. Saliou ainda que os hospitais necessitam de ferramentas para subsidiar a tomada de decisão e afirma que os problemas enfrentados pelas organizações de saúde são a má alocação dos recursos, desigualdade das condições de acesso, ineficiência e custos crescentes.

A administração do hospital “B” reconhece que o atual sistema de custos não satisfaz suas necessidades de informações gerenciais. Por esta razão, está implantando o sistema por centro de custos. O hospital encontra-se em fase de reestruturação administrativa. Já foram implementados os setores de controladoria, central de compras e auditoria interna. O sistema informatizado está se adequando às novas exigências e se integrando a todos os setores da organização para melhor uso das informações geradas. Em relação ao sistema ABC, o entrevistado afirma ainda não estar familiarizado com o sistema, porém afirma ser o custo de implantação deste muito elevado para os padrões da empresa, tendo dúvidas quanto à sua aplicação. Reconhece, porém, que poderá vir a ser útil para a organização no futuro.

O hospital “C”, segundo o entrevistado, não dispõe de um sistema de contabilidade de custos eficiente. As informações geradas são distorcidas e não correspondem à realidade da organização. A administração espera em um breve período, sanar todas as necessidades gerenciais diante da implantação do sistema por Centro de Custos. Para tanto, já estão sendo estudados todos os setores do hospital para definição dos

centros de responsabilidades e despesas. Em relação ao ABC, declarou conhecer o sistema, destacando como vantagens a análise das atividades e o conhecimento dos custos de cada atividade, acreditando que o custeio baseado em atividade pode vir a ser útil para os gestores do hospital.

Avaliando o sistema de contabilidade de custos utilizado atualmente pelos hospitais da pesquisa, constatou-se que o grau de insatisfação dos gestores com as informações obtidas é de grande expressão. Os hospitais “B” e “C” esperam que a estruturação do sistema por centro de custo atenda às suas necessidades gerenciais.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os hospitais são organizações extremamente complexas, pois apesar de serem organizados e gerenciados de forma similar às outras empresas, apresentam atividades altamente especializadas na área da saúde, inerentes à missão de diagnosticar e tratar doenças. Pela peculiaridade de suas atividades, é indubitável o uso de instrumentos gerenciais que atendam ao nível de exigência da organização.

A apuração e o controle dos custos constituem uma necessidade das organizações hospitalares. Conhecer os custos de uma empresa é poder discernir toda e qualquer operação realizada dentro dela. Por isso, vê-se que em entidades hospitalares é de extrema importância a implantação de um sistema de custos, que auxilie a administração em um processo decisório coerente e eficaz.

Este trabalho mostrou o uso da contabilidade de custos em instituições hospitalares de Teresina. Com base nos questionários aplicados nas organizações selecionadas constatou-se que todos os hospitais foram fundados há mais de trinta anos e a remuneração ocorre pela prestação de serviços a particulares e a usuários de convênios, entre os quais os do sistema único de saúde (SUS).

Para os pacientes segurados do sistema único de saúde, a remuneração dos procedimentos é fixada pelo próprio SUS e para os pacientes particulares e de convênios, os preços dos serviços são estabelecidos e fixados por tabelas de procedimentos médicos. Observou-se a inexistência de informações de custos para consubstanciar a precificação dos serviços prestados, ou seja, os hospitais conhecem os preços, mas desconhecem seus custos.

O primeiro pressuposto estabelece que as entidades hospitalares fazem uso da contabilidade de custos no processo de gestão, o que foi confirmado nos resultados da pesquisa em que se constatou que as informações geradas pelos sistemas utilizados, são consideradas no processo decisório, apesar da precariedade dos relatórios de custos, que se constituem basicamente de mapas de resumos e planilhas de acompanhamento de gastos mensais.

A pesquisa identificou que o sistema de custos vigente nos hospitais estudados é por centro de custos (em implantação em dois hospitais), com utilização do método de custeio por absorção, reconhecido como tradicional pela literatura contábil. Os resultados corroboram o segundo pressuposto que estabelece que as entidades adotam sistemas de custos tradicionais.

O terceiro e último pressuposto determina que o sistema de contabilidade de custos favorece à tomada de decisão pelos gestores das entidades hospitalares, o que é confirmado pelo reconhecimento dos próprios administradores e diretores das entidades pesquisadas que percebem a necessidade de um sistema de custos formalmente estabelecido, tanto que em dois dos hospitais estudados no multicasos o sistema por centro de custo, está sendo implantado.

Diante das constatações acima, observa-se que o objetivo geral de identificar os principais métodos de custeio utilizados nas instituições hospitalares de Teresina foi alcançado, bem como os objetivos específicos de investigar as experiências destas entidades com o sistema de custeamento utilizado no processo de gestão, observar as organizações hospitalares de Teresina, identificando a disponibilidade de informações de custos e analisar como os sistemas de custos utilizados satisfazem as necessidades da administração quanto ao controle das operações e à tomada de decisões.

Observou-se que, embora o ABC seja o método de maior destaque nas últimas décadas, no que se refere ao custeio de produtos e serviços, não é utilizado nos hospitais pesquisados, que ao adotarem sistemas tradicionais, deparam-se com resultados distorcidos, comprometendo decisões vitais para a organização. O ABC busca melhorar as informações de custos, partindo-se do pressuposto de que os recursos gastos pela organização são consumidos pelas atividades desenvolvidas em cada setor, e que os produtos ou serviços consomem estas atividades, além disso, o sistema proporciona uma alocação mais criteriosa dos custos indiretos, apresentando resultados com maior grau de confiabilidade.

Conclui-se, portanto, que os hospitais privados e filantrópicos de Teresina (PI) ainda não possuem um sistema de contabilidade de custos adequado e útil ao seu gerenciamento.

A abordagem empreendida nesse trabalho não se pretendeu exaustiva. Merece um aprofundamento a discussão sobre os impactos da implantação de sistemas de custos capazes de fornecer informações detalhadas que possam oferecer maior esclarecimento sobre seu comportamento e variáveis que influenciam os diversos serviços do hospital, permitindo melhor gerenciamento dos custos, melhor análise de lucratividade, planejamento estratégico e gerenciamento do pessoal em termos de produtividade e perfis operacionais de atendimento.

Desta forma, recomenda-se e julga-se adequado, para estudos futuros uma investigação mais profunda sobre as vantagens da implantação de um sistema adequado de contabilidade de custos nas organizações hospitalares de Teresina.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, Kátia. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2001.
- ALMEIDA, José Jesus de. **Sistemas de custos em organizações hospitalares – estudo de casos**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. ISEC/FGV. Rio de Janeiro, 1987.
- ALMEIDA, Teófilo R. Perspectivas de sobrevivência do hospital. **Revista Paulista de Hospitais**, São Paulo, n.5/6, p.104-113, maio/jun. 1983.
- ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BAKER, Morton; JACOBESSEN, Lyle E. **Contabilidade de Custos. um enfoque para administração de empresas**. Apud Pierre Louis Laporte. São Paulo. McGraw-Hill do Brasil, 1998.
- BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres**. 3. ed. Ver. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades: Contabilidade de gestão – práticas avançadas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- BORNIA. Antonio Cezar. **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno**. Tese de Doutorado em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis (SC), 1995.
- _____. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRASIL. Decreto nº 4.327, de 8 de agosto de 2002. Aprova critérios para concessão do certificado de filantropia para os hospitais. Brasília (DF): **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. 9 ago. 2002. Seção 1. p. 21-22.
- _____. Ministério da Saúde. Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde (CNES). Brasília (DF), 2007. Disponível em: www.cnesnet.com.br. Acesso em 12 de Agosto de 2007.
- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. **Controle de Gestão: controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1993.
- CHERUBIN, Niversindo Antônio; SANTOS, Naírio Augusto dos. **Administração Hospitalar: Fundamentos**. São Paulo: CEDAS, 1997. Disponível em: <<http://corporativo.bibliomed.com.br>> Acesso em: 14 set. de 2007.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades (ABM): Activity Based Management**. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistemas baseados em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.

CORONADO, Osmar. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2006.

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

FALK, James Anthony. **Custos e desempenho**. Dissertação de Mestrado em Saúde Pública. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1981.

_____. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologia e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

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

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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

HORNGREN, Charles T. FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora S.A, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

_____. **Curso de Contabilidade de Custos – Contém Custeio ABC**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Custos: um enfoque administrativo**. V.1. 12. ed. Rio de Janeiro : Fundação Getúlio Vargas, 1998.

_____. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. **Activity Based Costing para hospitais**. Dissertação de Mestrado em Administração Contábil e Financeira. Escola de Administração de Empresa de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EASP/FGV). São Paulo, 1997.

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

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Domingos dos Santos. **Custos e orçamento hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Custeio hospitalar por atividades**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing: metodologia e planejamento**. São Paulo: Atlas, 1999.

MINAYO, Maria Célia de Sousa. **Pesquisa Social: Teoria, método e criatividade**. 21 ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos: conceito, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

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

_____. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1995.

OLIVEIRA, Cícero de. **O hospital do futuro no Brasil**. São Paulo (1998). Disponível em: <<http://www.ciahospitalar.com.br>>. Acesso em 12 mar de 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em Sistemas de Informação Contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

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

PLAYER, Steve.; KEYS, David; LACERDA, Roberto. **ABM: Lições do campo de batalha**. São Paulo: Makron Books, 1997.

PEREIRA, Ana Cristina. **Gestão Financeira em Instituições Hospitalares**. In: PEREIRA, Luciane Lúcio; GALVÃO, Cláudia Raffa; CHANES, Marcelo. São Paulo: Loyola, 2005.

PORTELA Margareth C, LIMA Sheyla M L, BARBOSA Pedro R, VASCONCELLOS Miguel M, UGÁ Maria Alícia D, GERSCHMAN Silvia. Caracterização assistencial de hospitais filantrópicos no Brasil. **Rev. Saúde Pública**. Dezembro, 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003489102004000600009&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 25 nov. 2007.

RIZZINI, Irma.; CASTRO, Mônica R. de; SATOR, Carla D. **Pesquisando: guia de metodologias de pesquisa para programas sociais**. Rio de Janeiro: Universitária Santa Úrsula, 1999.

ROCCHI, Carlos Antonio de. Apuração de custos em estabelecimentos hospitalares. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 41, p.19-27, 1982.

ROCHA, Luis Augusto de Giordano. **Jogos de empresa: desenvolvimento de um modelo para aplicação no ensino de custos industriais**. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. PPGE/UFSC. Florianópolis, 1997.

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

SELIG, Paulo Maurício. **Gerência e avaliação do valor agregado empresarial**. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção e Sistemas). Florianópolis: UFSC, 1993.

SHANK, John; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SILVA, Fernando V. Gonçalves. **Contabilidade Industrial**. Lisboa: Livraria Sá da Costa, 1991.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

TRIGO Marlene; RONCADA, Maria José. **Análise dos fatores intervenientes no dimensionamento de pessoal dos serviços de nutrição e dietética de hospitais gerais no município de São Paulo**. Rev. Paulista de Hospitais. jul-set, 1998. In: ZUCCHI, Paola; BITTAR, Olímpio JNV. Funcionários por leito: estudo em alguns hospitais públicos e privados. **RAS**. Vol. 4, n. 14, jan-mar, 2002.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de Custos**. 11 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

VASSALO, Cláudia. Por que os preços cobrados pelos hospitais brasileiros são tão altos? **Revista Exame**. São Paulo, n.19, p.84-96, maio 1997.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.

ZUCCHI, P; BITTAR, OJNV. Funcionários por leito: estudo em alguns hospitais públicos e privados. **RAS**. Vol. 4, no. 14, jan-mar, 2002.

ANEXOS



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
DIRETORIA

Fortaleza, 2 de Janeiro de 2008.

Prezados Diretores,

A Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade (FEAAC) da UFC oferece o curso de Mestrado Profissional em Economia (MPE), recomendado pela Capes, órgão do Ministério da Educação que regulamenta a pós – graduação stric sensu.

Para concluir seus mestrados nossos alunos precisam elaborar suas dissertações, que consiste em um trabalho com base em pesquisa. Em geral há necessidade de obtenção de informações junto às empresas públicas e/ou privadas. A viabilização destas pesquisas depende, em grande medida, da possibilidade de acesso às empresas. Sem a colaboração estratégica da liderança empresarial e pública, não é possível termos uma visão prática do mundo dos negócios e da competitividade das referidas organizações em termos de sua inserção regional e global.

Deste modo, solicitamos sua assistência na concessão e viabilização do acesso da aluna **Ângela Estrela de Sampaio**, para realizar, a pesquisa intitulada **“Uma Investigação do uso da Contabilidade de Custos em Instituições Hospitalares de Teresina (PI)”**, sob orientação da professora doutora **Maria Naiula Monteiro Pessoa**. De acordo com sua anuência e dentro dos horários acordados, a referida mestranda irá fazer sua coleta de dados na sua empresa, o que significa que o pesquisador poderá contactar com diferentes pessoas em sua organização. Obviamente que este contato deverá ser de seu conhecimento. Em tempo, ressaltamos nosso compromisso com a sigilosidade das informações colhidas e afirmamos que se trata de trabalho de natureza eminentemente acadêmica do trabalho a ser desenvolvido.

Diante do exposto, caso esteja de acordo, solicitamos que V. Sa. assine este documento de modo a formalizar a pesquisa. Por favor, sinta-se à vontade para nos contactar nos telefones fornecidos abaixo caso haja ou surja alguma dúvida em relação a qualquer aspecto deste trabalho.

Antecipadamente, agradecemos a atenção e o tempo a nós dedicados.

Cordialmente,

Profa.Dra. Maria Naiula Monteiro Pessoa

Diretora

QUESTIONÁRIO APLICADO

RAZÃO SOCIAL DO HOSPITAL: _____

NOME DE FANTASIA: _____

ENDEREÇO: _____

ENTREVISTADO: _____

CARGO: _____ TEMPO: _____

a) CARACTERÍSTICAS GERAIS DO HOSPITAL

1 – Data de início das atividades: ____/____/____

2 – Tipo da unidade hospitalar

Hospital Geral (clínica médica, clínica cirúrgica, obstétrica e pediátrica)

Hospital Universitário

Hospital do INSS

Maternidade

Outros. Especifique: _____

3 – Setor a que pertence.

Privado Filantrópico Público Federal Estadual Municipal

4 – Ordenamento Jurídico (Quanto ao Objetivo)

Com Fins Lucrativos Sem Fins Lucrativos

5 – Quantidades de leitos existentes.

Até 100 De 101 a 200 De 201 a 300 De 301 a 400 Acima de 400

6 – Quantidade de empregados

Médicos _____ Enfermeiros _____ Setor Administrativo _____ Outros _____

7 – Quem comanda o hospital

Administração profissionalizada Próprios médicos Outros. Especifique: _____

8 – Quais as fontes de recursos para a manutenção do hospital?

Apenas remuneração pelos serviços prestados

Além das remunerações dos serviços prestados, de subvenções e contribuições

Apenas subvenções e contribuições

Outras. Por favor, especifique _____

B) SISTEMA CONTÁBIL

1 – Qual o sistema de contabilidade de custos atual?

Sistema por Ordem Sistema por Processo Sistema por Centros de Custos Sistema ABC

2 – Qual o método de custeio utilizado?

Custeio por Absorção Custeio Variável Outros. Especifique : _____

3 – Se existe, quando foi implantado o atual sistema de custo?

4 – Já existiu outro sistema de custo?

Não Sim. Especifique qual _____

5 – O sistema de custo atual foi implantado para atender:

Exigências de órgãos externos. Especifique _____

Exigências fiscais

Necessidades da administração quanto ao controle das operações

Necessidades da administração quanto à tomada de decisões

Necessidades da administração quanto à fixação de preços

Outros. Especifique: _____

6 – Quais os principais objetivos da implantação do sistema de custo?

7 – O atual sistema de custos foi estruturado por:

- () Departamento de contabilidade () Consultoria externa
 () Outro departamento do hospital. Indique: _____
 () Órgãos externos. Mencione: _____

8 – Quais os departamentos do hospital que participaram na implantação do atual sistema de custo?

- () Departamento de contabilidade () Departamento de custos () Outros. Indique: _____

9 – O que levou o hospital a utilizar o atual sistema de custos?

- () Modelo recomendado pela literatura
 () Sistema usado em outros hospitais
 () Outros. Especifique: _____

10 – Quais as vantagens do Sistema Utilizado?

11 – E as desvantagens?

C) CRITÉRIOS E PROCEDIMENTOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

1 – No sistema de custo atual, há separação entre custos fixos e variáveis?

- () Não () Sim. Descreva os objetivos desta separação: _____

2 – E entre custos diretos e indiretos, há separação?

- () Não () Sim. Descreva como isto se dá: _____

3 – O hospital está estruturado em centros de responsabilidade?

- () Sim () Não.

4 – Como se dá a alocação dos custos indiretos aos serviços?

- () Rateio. Cite a base utilizada: _____
 () Rastreamento
 () Outros. Especifique: _____

5 – Ocorrem distorções no custeio dos produtos/serviços, provocados por rateios de custos indiretos?

- () Sim () Não.

6 – Quais os critérios para determinar o custo de cada paciente?

- () Alocação de custos incorridos nas folhas de cada paciente
 () Custos médios unitário de cada departamento, obtendo-se o custo médio unitário
 () Outros. Por favor, especifique.

7 – Como é apurado o custo paciente-dia?

8 – Como as informações geradas pelo sistema de custos fluem para a contabilidade geral?

D) RELATÓRIOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

1 – Que tipos de relatórios de custos são elaborados? Com quais objetivos ? Comente.

2 – Com que periodicidade?

Mensal Trimestral

Outros. Por favor, especifique. _____

3 – Quais os setores do hospital que recebem os relatórios de custos?

4 – Os relatórios de custos são analisados pela administração?

Não

Sim. Que tipo de análise é realizada?

Análise da evolução dos custos Análise dos centros de custos Análise dos custos totais

Outros tipos de análise. Por favor, especifique-as. _____

E) CONTROLE DE CUSTOS

1 – O hospital possui um sistema orçamentário formal?

Sim Não

2 – Com que propósitos são elaborados os orçamentos?

3 – São analisadas as diferenças entre os resultados reais e os objetivos orçamentários?

Sim Não

4 – São avaliadas as incorrências de maior ou menor custo em comparação com os previamente orçados?

Sim Não

5 – O hospital adota o sistema de custo-padrão?

Sim Não

6 – Qual a finalidade da adoção do custo-padrão?

F) CUSTOS PARA DECISÕES

1 – Os preços dos serviços são estabelecidos a partir dos custos hospitalares levantados para cada modalidade?

Sim. Por favor, responda em que base.

Não. Por favor, indique os critérios de fixação dos preços dos serviços.

2 – O sistema de custos é usado para a tomada de decisões?

Não. Sim. De que forma? _____

3 – São estudadas as diferenças entre os resultados reais do período corrente e os resultados reais de um período anterior?

Sim Não

4 – São analisadas as variações de receitas?

Sim Não

5 – No hospital, há serviços prestados por terceiros? Especifique-os e explique por que se optou pela terceirização.

G) SISTEMA ABC

1 – Vocês percebem na empresa a presença constante de atividades que não agregam valor como atividades repetitivas e uso ineficiente de recursos?

Sim Não

2 – Como vocês tratam estas atividades?

3 – O desenvolvimento e a implantação de métodos avançados de custeamento nas empresas do nosso país, é algo sobre qual toda a classe contábil brasileira precisa se debruçar. A informação é insumo insubstituível no processo de gestão. Assim, a boa informação faz a diferença entre os empreendimentos de sucesso e aqueles que não tem a mesma sorte. Possui esta organização um amplo sistema de informações sobre as atividades hospitalares que colete e organize os dados relativos à produção de serviços da unidade?

Sim Não

4 – O (a) Sr (a) conhece ou já ouviu falar sobre o Sistema ABC?

Sim Não

5 – O (a) Sr. (a) conhece vantagens que este sistema pode trazer a esta organização hospitalar?

Sim. Especifique _____

Não

6 – Melhor controle de custos e melhor tomada de decisões estão entre os muitos benefícios experimentados por aqueles que adotaram o ABC. O SR (a) não acha que esta ferramenta também pode ser muito valiosa para os administradores desta organização?

Sim Não. Por quê? _____

7 – O (a) Sr(a) acredita que o custeio baseado em atividades pode ser útil para os gestores dessa organização?

Sim Não. Por quê? _____