

Gestão de Custos: Implantação do Sistema de Custeio ABC no HCFMRP/USP - Um Estudo de Caso

Roberto Vatan dos Santos

Andréia Marques Maciel

Luciane Silva

Carlos Alberto Grespan Bonacim

Resumo:

Este artigo apresenta os resultados de um estudo de caso sobre a utilização do método de custeio utilizado pelo Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Para realizar este trabalho foi utilizado um estudo exploratório durante o primeiro semestre de 2003, que revelou que o Hospital opera com sistema de apuração de custos baseado no método de custeio por absorção e que a utilização do sistema ABC Activity Based Costing ainda não é utilizado. O fato de hospitais (empresas prestadoras de serviços) não possuírem estoques justifica o controle de custos por atividades. Com esse objetivo desenvolveu-se o estudo que analisa a implantação do sistema ABC no HCFMRP-USP e suas vantagens enquanto ferramenta de controle.

Palavras-chave:

Área temática: *Sistema de Custeio*

Gestão de Custos: Implantação do Sistema de Custeio ABC No HCFMRP/USP - Um Estudo de Caso

Autores:

Roberto Vatan dos Santos
Professor Doutor do Departamento de Contabilidade da FEA-RP/USP

Andréia Marques Maciel
Graduada em Ciências Contábeis da FEA-RP/USP

Luciane Silva
Graduada em Ciências Contábeis da Instituição Moura Lacerda

Carlos Alberto Grespan Bonacim
Graduando em Ciências Contábeis da FEA-RP/USP

Resumo

Este artigo apresenta os resultados de um estudo de caso sobre a utilização do método de custeio utilizado pelo Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo.

Para realizar este trabalho foi utilizado um estudo exploratório durante o primeiro semestre de 2003, que revelou que o Hospital opera com sistema de apuração de custos baseado no método de custeio por absorção e que a utilização do sistema ABC – *Activity Based Costing* ainda não é utilizado.

O fato de hospitais (empresas prestadoras de serviços) não possuírem estoques justifica o controle de custos por atividades. Com esse objetivo desenvolveu-se o estudo que analisa a implantação do sistema ABC no HCFMRP-USP e suas vantagens enquanto ferramenta de controle.

1. Introdução

Devido ao crescimento dos gastos na área da saúde e as limitações encontradas pelos tomadores de serviços hospitalares, é de grande importância entender a realidade da empresa.

Sendo assim, para que a gestão atinja níveis de desempenho adequados, as informações de custos devem contribuir de modo efetivo, para o processo de avaliação e tomada de decisões e tenham elevado grau de confiabilidade, proporcionando assim, o exercício das funções de controle, planejamento e análise diante de indicadores disponíveis no mercado.

Os hospitais da rede pública têm como fontes de recursos, para sua manutenção, o convênio com Sistema Único de Saúde (SUS), que ressarcie valores defasados e abaixo dos de mercado por procedimentos clínicos e cirúrgicos. A forma de ressarcimento, isto é, pagamento prospectivo por procedimento, é feito após o serviço prestado, cujos cálculos são elaborados pelo governo federal e dificilmente correspondem à realidade. Nos hospitais privados, onde a principal fonte de recursos provém de pré-pagamentos mensais compulsórios de seus associados, as oscilações no recebimento desses recursos são menores do que no primeiro caso.

As condições do mercado sinalizam à necessidade de melhores padrões de eficiência na utilização dos recursos. Portanto, dentro deste conceito à redução de custos não implica na perda de qualidade, muito pelo contrário: um hospital com bom gerenciamento de recursos tem condições de reverter o resultado deste trabalho em educação continuada para seus profissionais, modernização do espaço físico (hotelaria) e também em equipamentos médicos de última geração, que com certeza trarão mais conforto e confiabilidade aos seus pacientes (clientes).

Com relação à eficácia na geração de informações para o processo de gestão empresarial, a proposta é o modelo ABC – *Activity Based Costing*, o qual volta-se fundamentalmente à apuração de custos de atividades e ao relacionamento desses custos com os produtos através dos “cost drivers” ou direcionadores de custos. Através da implantação do ABC é possível gerar relatórios com informações sobre a composição dos custos de cada atividade mapeada pelo sistema, sendo possível, para cada serviço identificar todas as atividades desenvolvidas e o percentual de cada atividade sobre o custo. Além disso, pode identificar entre os departamentos o nível de ociosidade de cada deles.

2. Objetivo

O objeto deste trabalho é identificar o principal método de custeio utilizado no Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, abordando a importância de se abandonarem os sistemas tradicionais de contabilidade e passar-se a adotar o ABC (custeio baseado em atividades), que possibilita melhor e mais racional rastreamento de custos indiretos, demonstrando a importância que representa para uma administração no setor hospitalar.

Sendo assim, o Centro de Processamento de Roupas Hospitalares foi utilizado como o objeto de estudo dentro da instituição supracitada.

Foram objetivos específicos do estudo:

- a) Revisão conceitual do sistema de custeio ABC;
- b) Análise do sistema de custeio atual esta satisfazendo às necessidades da administração quanto ao controle e tomada de decisões;
- c) Implementação de etapas para a aplicação do ABC.

3. Metodologia

Para a elaboração deste trabalho foi utilizado o método de estudo de caso, coletando dados e informações através de uma pesquisa de campo.

Segundo Fachin (1993) a maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. A intenção da pesquisa em aprofundar os conceitos da aplicação do ABC, caracteriza-a como um estudo exploratório.

Quanto à aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades, a metodologia utilizada foi a pesquisa-ação, que segundo Thiolent (Apud Goulart, 2000, p.23): “é um tipo de pesquisa com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema”.

4. Referencial Teórico

Antes os custos indiretos representavam uma pequena porção dos custos totais. Assim a distorção gerada pela utilização de bases de rateio arbitrárias e pré-determinadas era pouco relevante. De acordo com Ching (2001), o custo de mão-de-obra direta diminuiu drasticamente enquanto que os custos indiretos (*overhead*) têm crescido vertiginosamente. Com isso, observa-se que os sistemas tradicionais, que utilizam bases de rateio relacionadas ao volume, já não mais atendem aos usuários.

Segundo Goulart (2000), as organizações de saúde utilizam o ABC devido às diversidades dos serviços oferecidos buscando a melhoria dos controles existentes. Lima (1997) complementa a idéia de que o ABC, além de ser mais preciso na identificação de quais tratamentos e procedimentos são mais dispendiosos, também auxilia os gestores a evitar contratos que possam ser deficitários (convênios privados), obter informações mais precisas na tomada de decisões, melhorando a alocação de recursos e a contenção de custos.

De acordo com Catelli & Guerreiro (1993) o sistema ABC – *Activity Based Costing* parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e que os diversos produtos consomem ou utilizam essas atividades. Assim, na operacionalização desse sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de “cost drivers” ou direcionadores de custos. Apura-se o custo das diversas atividades sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores específicos.

Basicamente um direcionador de custo pode ser definido como todo fator que altera o custo de uma atividade. Nakagawa (1994) defende a idéia de que existem duas categorias de direcionadores: os direcionadores de atividades (o quanto de uma atividade destina-se a um determinado produto) e os direcionadores de recursos (a quantidade de um recurso para a realização de uma atividade).

Para Martins (2001) o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC – *Activity Based Costing*, é um método de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Falk (2001) ressalta que a metodologia ABC pode relacionar custos com medidas de performance e/ou resultados. Gerentes com dados de custos ABC nas mãos têm melhores condições de conseguir eficiência em seu funcionamento organizacional sem impactar negativamente a qualidade dos serviços prestados, servindo assim, como um sistema para garantir a melhoria contínua de qualidade.

Conforme Kaplan & Cooper (1998) a única maneira efetiva de ‘cortar’ custos é tentar reduzir as atividades propriamente ditas. Apenas cortar custos não funciona.

Não há razão para se fazer alguma atividade barata, se essa atividade simplesmente não deveria ser feita. A intenção é de eliminar ineficiência, ociosidade.

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

As fases básicas para implantação do ABC nas organizações são:

Fase 1 – Definir e mensurar as atividades da empresa através da,

- ✓ Descrição das atividades das atividades da empresa;
- ✓ Definição dos direcionadores de recursos;
- ✓ Alocação dos recursos às atividades; e.
- ✓ Determinação dos centros de custos.

Fase 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.

Ainda segundo Kaplan & Cooper (1998), para a seleção de um direcionador de custos, três fatores devem ser considerados: em primeiro lugar a influência que um determinado direcionador terá no comportamento das pessoas; os custos de mensuração (facilidade/dificuldade na obtenção dos dados) mais os custos associados aos erros de decisão; e finalmente o grau de correlação entre o consumo da atividade e o consumo real como, por exemplo, o número de pedidos atendidos (direcionador) deve ser proporcional ao montante de recursos consumidos para atendê-los.

Conforme Pattio (2001) a apuração dos custos em estabelecimentos hospitalares é um trabalho complexo, consequência direta da diversidade de serviços prestados e que exige, entre outras condições, a delimitação dos centros de custos e um eficiente sistema de informações.

5. Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo e Centros de Custos

O Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo - HCFMRP-USP é uma entidade autárquica com personalidade jurídica e patrimônio próprio, e que tem por finalidade, servir de campo de ensino e treinamento a estudantes de cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade de Medicina (FMRP) da Escola de Enfermagem (EERP). Mantém residência médica e cursos de aprimoramento e também dispõe de uma escola para formação de profissionais de nível médio na área de saúde - Centro Interescolar.

Para desempenho de suas atividades institucionais, o HCFMRP-USP dispõe de três prédios: um situado na área central da cidade, onde funciona a Unidade de Emergência (UE) e outros dois situados no Campus Universitário: HC-Campus e o Hemocentro. O Hospital é composto por: ambulatórios, unidades de internação, laboratórios e serviços especializados, administração, unidades de apoio, etc.

Em 2002 contou com 4.775 servidores. A área de atuação do Hospital concentra-se basicamente no município de Ribeirão Preto, entretanto, ante as suas

características de "Hospital Regional" e atualmente integrado ao Sistema Único de Saúde, o HCFMRP-USP absorve aproximadamente 20% da demanda de internações.

Em 2002 realizou 588.000 consultas e procedeu 34.000 internações. Foram realizadas neste mesmo período 19.950 cirurgias, 2.319.239 exames laboratoriais, além de 261.289 exames especializados, isto é, de maior complexidade.

6. Análise de Custos do HCRP e seus Centros de Custos

O Sistema de Custos adotado é o de absorção, que hoje passa por um processo de melhoria e otimização dos resultados. O custo é realizado a partir da coleta de informações do desempenho ou produção de diversos centros de custos (ou departamentos).

Atualmente estes centros de custos são subdivididos em quatro grupos. Centro de Custos de Base, Intermediários, Especiais, e de Produção, conforme segue:

✓ Centro de Custos de Base: formado por setores de apoio a toda estrutura hospitalar. Alguns deles: administração, transportes, almoxarifado, nutrição, limpeza, lavanderia, etc.

✓ Centro de Custos Intermediários: esses centros são os Laboratórios Clínicos e Especializados. Recebem o trabalho dos centros de custos de base e produzem/desempenham atividades para os centros de custos especiais.

✓ Centro de Custos Especiais: são os ambulatórios e enfermarias, ou seja, locais de atendimento direto ao paciente que é o objetivo maior do Hospital. Recebem serviços prestados pelos centros de custos intermediários e de base.

✓ Centro de Custos de Produção: produzem materiais e medicamentos que contribuem nas atividades do Hospital. São eles: Farmácia Industrial, Gráfica e Rouparia.

São apurados os custos gerais do Hospital, como: com pessoal (salário, vale-alimentação, vale transporte), energia elétrica, água/esgoto, telefone, manutenção de equipamentos e instalações, materiais de consumo e medicamentos e gerais como aluguel e locação de aparelhos para comunicação.

Estes são atribuídos de maneira direta ao centro de custo que o realizou. O consumo de água e energia elétrica corresponde às expressões percentuais da distribuição da utilização desses insumos sob a orientação de estudos realizados.

Uma vez totalizados os 'gastos' (aqui custos e despesas), é então avaliada a produção/desempenho de cada grupo de centro de custo.

São encaminhados à Seção de Custos relatórios contendo as atividades desempenhadas no período. Estes relatórios têm por finalidade fornecer informações estatísticas destinadas ao processo de rateio dos custos indiretos e dos centros de custos de base e intermediários, por departamentalização.

Atribuídos os gastos (custos e despesas) e o desempenho a cada centro de custo é realizado o cálculo do custo unitário, a partir da divisão dos gastos pelas atividades correspondentes a cada centro de custo.

É encontrado o índice que caracteriza o trabalho desempenhado por este centro de custo.

Esse índice é multiplicado pela quantidade de atividades desempenhadas para todos os outros centros de custos que receberam seu trabalho, isto é, cada centro de custo terá/receberá um custo pelo serviço recebido de um outro centro de custo.

O custo por cada serviço recebido vai sendo rateado pela quantidade de serviço recebido multiplicada pelo índice do serviço prestado.

A soma dos custos diretos e do rateio dos custos indiretos forma o total dos custos de cada grupo dos centros de custo.

Apurado o custo total do centro de custo, é possível então chegar ao custo da atividade principal desempenhada pelo centro de custo como, por exemplo, o quilo de roupa lavada pelo Centro de Processamento de Roupa Hospitalar, um exame realizado pelo laboratório ou uma internação.

6.1. O Centro de Processamento de Roupa Hospitalar

O Centro de Processamento de Roupa Hospitalar oferece os serviços de lavanderia e rouparia, além da distribuição das roupas limpas, em perfeitas condições de higiene (redução das infecções hospitalares) na quantidade adequada às unidades do Hospital.

O ciclo de atividades: em primeiro lugar a roupa suja é coletada nas enfermarias e demais dependências do Hospital. É pesada e separada em roupas 'leves' e 'pesadas'. Cada uma terá um tratamento específico, em especial no número de enxágües. Esta roupa é lavada e processada. Todo o tratamento é realizado por máquinas.

Após as roupas vão para a área que se encarrega de passá-las e as peças que eventualmente necessitarem de reparos passam pelo setor de costura, as quais possuem maquinário especializado.

Só então elas são dobradas, estocadas e distribuídas.

Todo esse processo é mensurado pelo quilo de roupa limpa que as unidades recebem para uso.

A tabela 1 é o resultado do processo descrito acima, onde é apurado o custo total do Centro de Processamento de Roupa Hospitalar e, em decorrência, o custo unitário dos serviços realizados. Os valores constantes da tabela foram simulados.

Tabela 1

Sistema de Absorção (método atualmente utilizado pelo HCFMRP/USP).	
CENTRO DE PROCESSAMENTO DE ROUPAS	
DESCRIÇÃO	TOTAL
CUSTOS DIRETOS:	
PESSOAL E ENCARGOS	
Salários e Reflexos	75.000,00
MATERIAL DE CONSUMO E MEDICAMENTOS	
Material de Consumo	69.500,00
DESPESAS GERAIS	
Manutenção e Depreciação de Bens e Imóveis	4.550,00
TOTAL DOS CUSTOS DIRETOS	149.050,00
CUSTOS INDIRETOS:	
Água e Esgoto	7.200,00
Energia Elétrica	2.800,00
TOTAL DOS CUSTOS INDIRETOS	10.000,00
Condomínio	49.470,00
TOTAL GERAL	208.520,00
Quantidade de Roupas lavadas (kg)	140.000
Custo Médio por kilo	1,49

Fonte: Seção de Custos do HCFMRP/USP, média mensal – 2002 (Os dados foram simulados para 2003).

7. Recomendações e Proposta de Implementação do Sistema de Custeio ABC no Centro de Processamento de Roupas Hospitalar

A implantação do ABC vem ao encontro da necessidade de se melhorar as informações de custos, para que estas possam ser utilizadas no processo de tomada de decisão, difundindo a importância de custos por toda a organização, e principalmente, identificando atividades que agregam e não agregam valor, possibilitando o planejamento por atividades e outras aplicações ainda não exploradas plenamente pelo Hospital.

Para o desenvolvimento do processo de implementação do ABC seguiu-se as etapas descritas anteriormente.

Etapa 1 - Identificação das atividades do setor.

Coletar as roupas; pesar as roupas; separar as roupas; lavar as roupas "leves"; lavar as roupas "pesadas"; centrifugar as roupas; secar as roupas; calandrar as roupas; prensar as roupas; dobrar as roupas; estocar as roupas e distribuir as roupas.

Etapa 2 – Identificação dos recursos e critérios para alocação às atividades:

Pessoal: engloba salários recebidos pelos funcionários do Centro de Processamento de Roupas Hospitalar com gratificações, insalubridade, salário família como também vale-transporte e vale alimentação. Esse recurso foi alocado às atividades a partir do tempo despendido pelos profissionais para realizar as atividades necessárias para a obtenção do serviço. Inclui mão-de-obra direta e do responsável pelo gerenciamento.

Material de consumo: correspondem aos materiais aplicados na lavagem das roupas. O critério de alocação desse recurso foi a quantidade em quilogramas de cada produto utilizado na lavagem.

Água: o consumo de água foi alocado através de um cálculo demonstrado na tabela 2, em que foi obtido o valor gasto para cada tipo de roupa (leve ou pesada). Independente do volume de roupa colocado na máquina, o volume de água é sempre o mesmo. O Hospital utiliza água do poço artesiano da FMRP-USP, isso justifica o baixo custo pelo volume utilizado.

Energia Elétrica: a energia elétrica é paga em kWh. O cálculo foi baseado na quantidade de kWh gastos por cada tipo de máquina, valor do kWh e no total de horas que as máquinas trabalham por mês. O Hospital dispõe de caldeiras que contribuem na redução do consumo de energia utilizado.

Máquinas e Equipamentos: refere-se à depreciação efetivamente utilizados na área, incluindo também equipamentos de informática e também a manutenção dos mesmos.

Condomínio: inclui as atividades de manutenção da estrutura predial e também vigilância, telefonia, recepção, jardinagem, estacionamento. Como direcionador foi utilizado a área ocupada em m².

Quadro 1
Quantidade de água utilizada no processo

Quantidade de água utilizada no processo	
140.000 kg de roupas lavadas no mês (aproximadamente)	
Sendo:	
46.665 kg de roupas consideradas leves	
93.335 kg de roupas consideradas pesadas	
1 maquina processa ate 80 kg de roupas.	
A diferença entre o processamento de roupas leves e pesadas e a quantidade de enxágüe exigida pelas roupas pesadas	
Portanto, para processamento de 80 kg de roupas leves são necessários 5.950 litros de água, e para a mesma quantidade de roupas pesadas, 8550 litros de água.	
Então:	
$\frac{46665 \text{ kg}}{80 \text{ kg}}$	$\times 5.950\text{l} = 3.470.709,3750$ litros de água p/ roupas leves
$\frac{93.335 \text{ kg}}{80 \text{ kg}}$	$\times 8.550\text{l} = 9.975.178,1250$ litros de água p/ roupas pesadas

Fonte: os autores (2003).

Etapa 3 – Alocação dos recursos às atividades:

Quadro 2
Atividades

ATIVIDADE: COLETAR AS ROUPAS DAS UNIDADES		
RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS
PESSOAL	HORAS	3.844,04
CONDOMINIO	M ²	659,58
CUSTO DA ATIVIDADE		4.503,62
ATIVIDADE: PESAR AS ROUPAS		
RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS
PESSOAL	HORAS	172,99
CONDOMINIO	M ²	329,79
CUSTO DA ATIVIDADE		502,78
ATIVIDADE: SEPARAR AS ROUPAS		
RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS
PESSOAL	HORAS	346,00
CONDOMINIO	M ²	659,58
CUSTO DA ATIVIDADE		1.005,58
ATIVIDADE: LAVAR AS ROUPAS “LEVES”		
RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS
PESSOAL	HORAS	6.671,65
MAT. CONSUMO	KG	9.688,71
MAQ. E QUIPAMENTOS	MANUT. E DEPREC.	559,48
AGUA	Litros ou m ³	1.858,57
ENERGIA ELETRICA	kWh	452,86
CONDOMINIO	M ²	5.276,41
CUSTO DA ATIVIDADE		24.507,68

ATIVIDADE: LAVAR AS ROUPAS “PESADAS”		
RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS
PESSOAL	HORAS	12.819,07
MAT. CONSUMO	KG	19.377,47
MAQ. E QUIPAMENTOS	MANUT. E DEPREC.	1.118,96
AGUA	Litros ou m3	5.341,43
ENERGIA ELETRICA	kWh	1.061,39
CONDOMINIO	M ²	5.276,41
CUSTO DA ATIVIDADE		44.994,74
ATIVIDADE: CENTRIFUGAR ROUPAS		
RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS
PESSOAL	HORAS	8.682,19
MAQ. E QUIPAMENTOS	MANUT. E DEPREC.	1.233,25
ENERGIA ELETRICA	kWh	580,69
CONDOMINIO	M ²	5.495,81
CUSTO DA ATIVIDADE		15.991,95
ATIVIDADE: CALANDRAR		
RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS
PESSOAL	HORAS	13.840,10
MAT. CONSUMO	KG	11.058,82
MAQ. E QUIPAMENTOS	MANUT. E DEPREC.	427,65
ENERGIA ELETRICA	kWh	122,02
CONDOMINIO	M ²	2.747,91
CUSTO DA ATIVIDADE		28.196,50
ATIVIDADE: SECAR		
RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS
PESSOAL	HORAS	1.263,94
MAT. CONSUMO	KG	25.227,94
MAQ. E QUIPAMENTOS	MANUT. E DEPREC.	1.042,45
ENERGIA ELETRICA	kWh	555,39
CONDOMINIO	M ²	8.243,72
CUSTO DA ATIVIDADE		36.333,44
ATIVIDADE: PRENSAR		
RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS
PESSOAL	HORAS	4.931,36
MAT. CONSUMO	KG	4.147,06
MAQ. E QUIPAMENTOS	MANUT. E DEPREC.	168,20
ENERGIA ELETRICA	kWh	27,66
CONDOMINIO	M ²	3.077,69
CUSTO DA ATIVIDADE		12.351,97
ATIVIDADE: DOBRAR AS ROUPAS		
RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS
PESSOAL	HORAS	11.765,34
CONDOMINIO	M ²	1.978,14
CUSTO DA ATIVIDADE		13.743,48
ATIVIDADE: ESTOCAR AS ROUPAS		
RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS
PESSOAL	HORAS	4.516,15
CONDOMINIO	M ²	10.998,52
CUSTO DA ATIVIDADE		15.514,67

ATIVIDADE: DISTRIBUIR AS ROUPAS		
RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS	TOTAL DE RECURSOS
PESSOAL	HORAS	6.147,15
CONDOMINIO	M ²	4.726,44
CUSTO DA ATIVIDADE		10.873,59

Fonte: os autores (2003).

Etapa 4 – Alocação dos custos das atividades aos objetos de custos:

Tabela 2
Objetos de Custos

ATIVIDADES	OBJETOS DE CUSTOS		TOTAL
	Kg roupa leve (R\$)	Kg roupa pesada (R\$)	
Coletar as roupas	1.501,21	3.002,41	4.503,62
Pesar as roupas	167,59	335,19	502,78
Separar as roupas	335,19	670,39	1.005,58
Lavar as "leves"	24.507,68	-	24.507,68
Lavar as "pesadas"	-	44.994,74	44.994,74
Centrifugar as roupas	5.330,65	10.661,30	15.991,95
Calandrar as roupas	9.398,83	18.797,67	28.196,50
Secar as roupas	12.111,15	24.222,30	36.333,44
Prensar as roupas	4.117,32	8.234,64	12.351,97
Dobrar as roupas	4.581,16	9.162,32	13.743,48
Estocar as roupas	5.171,56	10.343,12	15.514,67
Distribuir as roupas	3.624,53	7.249,06	10.873,59
CUSTO TOTAL	70.846,88	137.673,12	208.520,00
TOTAL DE ROUPA LAVADA/MÊS	46.665	93.335	140.000
CUSTO POR KG ROUPA LAVADA	1,52	1,48	1,49

Fonte: os autores (2003).

Etapa 5 -

Tabela 3
Sistema de Custeio ABC
ATIVIDADES

	Coletar	Pesar	Separar	Lavar "leves"	Lavar "pesadas"	Centrifugar	Calandrar	Secar	Prensar	Dobrar	Estocar	Distribuir	Total
Pessoal	3.844,04	172,99	346,00	6.671,65	12.819,07	8.682,19	13.840,10	1.263,94	4.931,36	11.765,34	4.516,15	6.147,15	75.000,00
Material de Consumo	0,00	0,00	0,00	9.688,71	19.377,47	0,00	11.058,82	25.227,94	4.147,06	0,00	0,00	0,00	69.500,00
ABC Manutenção e Depreciação de Equipamentos	0,00	0,00	0,00	559,48	1.118,96	1.233,25	427,65	1.042,45	168,20	0,00	0,00	0,00	4.550,00
Água	0,00	0,00	0,00	1.858,57	5.341,43	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.200,00
Energia Elétrica	0,00	0,00	0,00	452,86	1.061,39	580,69	122,02	555,39	27,66	0,00	0,00	0,00	2.800,00
Condomínio	659,58	329,79	659,58	5.276,41	5.276,41	5.495,81	2.747,91	8.243,72	3.077,69	1.978,14	10.998,52	4.726,44	49.470,00
	4.503,62	502,78	1.005,58	24.507,68	44.994,74	15.991,95	28.196,50	36.333,44	12.351,97	13.743,48	15.514,67	10.873,59	208.520,00

Fonte: os autores (2003).

8. Análise dos resultados obtidos

Através da implantação do sistema ABC no Centro de Processamento de Roupas Hospitalar, a gestão do Hospital verificou que a atividade de coleta e separação de roupas hospitalares precisará ser revista, uma vez o processamento das roupas em um ambiente único, utilizado nas lavanderias tradicionais, propicia a recontaminação constante da roupa limpa na lavanderia.

Faz-se necessária a reestruturação da planta física do Centro de Processamento de Roupas Hospitalar, bem como instalações, equipamentos e os métodos utilizados no processamento da roupa.

Com base nisso, a lavanderia hospitalar será organizada em: *área contaminada* - consiste na área de recebimento, separação da roupa em pesada (possui manchas, urina, fezes, sangue, remédios, dentre outros) e leve (não possui manchas, apenas suor, poeira, etc.); *área limpa* e *coordenação* (chefia).

Cabe ressaltar que, em função da utilização de água de um poço artesiano e a existência de caldeiras tem-se custo minimizado com água e com energia elétrica, respectivamente. O sistema ABC demonstrou que a atividade de distribuição das roupas limpas está muito onerosa, quando comparada ao custo da coleta das mesmas.

Outra atividade que será trabalhada é a “dobrar roupas”. Seu custo é 9 (nove) vezes maior que o custo das atividades de “pesar as roupas” e “separar as roupas” juntas, ou seja, muito alto. A proposta é de alterações no processo de maneira a torná-lo mais barato.

A atividade “secar as roupas”, que corresponde a quase 17% (dezessete por cento) do custo total dos serviços do Centro de Processamento de Roupas será suprimida uma vez que depois de centrifugadas as roupas são direcionadas diretamente para as calandras.

Com tudo, deve-se considerar que o sistema ABC tem limitações e deve ser usado com discernimento de acordo com o interesse da administração.

9. Conclusão

Com base no estudo de caso, constatou-se que a Instituição utiliza o sistema por Centros de Custos, rateando os custos indiretos com base na mão de obra direta ou no material direto (absorção). Entretanto, os sistemas tradicionais de custeio organizam seus custos por departamentos, ignorando que as atividades (e processos) ultrapassam as fronteiras departamentais.

Quando o sistema ABC estiver operando em toda a organização a intenção será de eliminar as atividades que não agregam valor aos serviços, realizando um trabalho de reestruturação institucional. Por outro lado não se espera resultados milagrosos de reengenharia, mas, sobretudo a otimização de recursos com a redução de ociosidades.

Portanto a vantagem da aplicação do ABC para todo o Hospital residirá no fato dele tratar as atividades e não os produtos. Então, conhecer o verdadeiro custo de cada serviço, o valor de cada conjunto de atividades que compõe os procedimentos médicos torna-se um diferencial, uma vez que as instituições hospitalares, em sua maioria, não possuem poder de decisão frente aos contratadores de seus serviços e se sujeitam às tabelas de preços fixadas pelo SUS e por outros convênios.

10. Bibliografia

CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. **Mensuração de atividades: comparando “ABC” X “GECON”**. Caderno de Estudos, n.º 08. São Paulo. FIPECAFI, pp. 1-9, abril/1993.

CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades = ABM - Activity Based Management**. São Paulo: Atlas, 1997, 176 p.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993, 153 p.

FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001, 163 p.

GOULART, Rosângela L.. **Custeio Baseado em Atividade (ABC) aplicado em um serviço de radiologia em unidade hospitalar**. Florianópolis, 2000. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção / UFSC.

KAPLAN, Robert & COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**; trad. O.P. traduções. São Paulo: Futura, 1998, 376 p.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001, 388 p.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994, 95 p.

PATTIO, Maria Luiza Pimenta. **O Impacto do Sistema ABC no Controle Organizacional da Casa de Saúde Santa Maria**. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.